

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza a zhodnocení vnitřního kontrolního systému ve vybrané obchodní korporaci
Analysis and Evaluation of Internal Control System in Selected Business Corporation

Student:	Bc. Nikola Minaříková
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2020

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Nikola Minaříková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza a zhodnocení vnitřního kontrolního systému ve vybrané obchodní korporaci**
Analysis and Evaluation of Internal Control System in Selected Business Corporation

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Význam a charakteristika vnitřního kontrolního systému
 3. Auditorské hodnocení úrovně vnitřního kontrolního systému
 4. Analýza a zhodnocení vnitřního kontrolního systému ve vybrané obchodní korporaci
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- ELLIOTT, Barry and Jamie ELLIOTT. *Financial Accounting and Reporting*. 16th ed. Harlow: Pearson, 2013. 877 p. ISBN 978-0-273-77817-2.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2019*. 16. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 533 s. ISBN 978-80-7598-271-1.
- SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2019

Datum odevzdání: 24.04.2020



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



doc. Ing. Lenka Kauerová, CSc.
proděkanka pro studium
na základě pověření k jednání č.j.
VSB/19/050319/9900 ze dne 24. 9. 2019

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci mimo všech příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 22. 4.2020

A handwritten signature in blue ink, reading "Nikola Minaříková", written over a horizontal dotted line.

Bc. Nikola Minaříková

Obsah

1 Úvod	6
2 Význam a charakteristika vnitřního kontrolního systému	8
2.1 Základní charakteristika vnitřního kontrolního systému	8
2.1.1 Kontrola.....	8
2.1.2 Prostředí.....	9
2.1.3 Vnitřní kontrolní systém.....	9
2.2 Stručná historie a legislativa vnitřního kontrolního systému	10
2.3 Vybrané přístupy vnitřního kontrolního systému	12
2.4 Prvky vnitřního kontrolního systému	13
2.4.1 Kontrolní prostředí.....	14
2.4.2 Hodnocení rizik.....	15
2.4.3 Kontrolní činnosti	16
2.4.4 Informace a komunikace	17
2.4.5 Monitorování	17
2.5 Úloha účetnictví ve vnitřním kontrolním systému.....	18
2.5.1 Organizace účtáren a účetních prací	18
2.5.2 Účetní formy.....	20
2.5.3 Uspořádání účtového rozvrhu.....	25
2.5.4 Účetní záznamy.....	27
2.5.5 Účetní doklady a knihy.....	28
2.5.6 Účetní software	29
2.6 Úloha vnitropodnikových směrnic ve vnitřním kontrolním systému	31
2.6.1 Právní prameny	31
2.6.2 Náležitosti a forma	33
2.7 GDPR	33
2.8 Inventarizace majetku a závazků	35
2.8.1 Členění inventarizací a inventur	35
2.8.2 Harmonogram inventarizací	36
2.9 Účetní závěrka	37
3 Auditorské hodnocení úrovně vnitřního kontrolního systému	38
3.1 Důsledky selhání vnitřního kontrolního systému a nejčastější chyby	38
3.1.1 Neoprávněné nakládání s aktivy	40
3.1.2 Zkreslování výkazů	42
3.1.3 Korupční jednání.....	43
3.1.4 Nejčastější chyby zjištěné při auditu účetní závěrky	44

3.2	Zákonné normy auditu a další auditorské předpisy.....	46
3.2.1	Zákonné normy	46
3.2.2	Mezinárodní standardy	47
3.2.3	Etický kodex	48
3.3	Interní audit.....	50
3.3.1	Český institut interních auditorů.....	50
3.3.2	Aktivity a přínosy interního auditu	51
3.3.3	Zajištění interního auditu ve společnosti.....	52
3.4	Povinnost ověření účetní závěrky auditorem.....	53
3.5	Externí audit.....	54
3.5.1	Komora auditorů České republiky	55
3.5.2	Rada pro veřejný dohled nad auditem.....	56
3.5.3	Získání auditorského oprávnění.....	57
3.5.4	Překážky v poskytování auditorských služeb	58
3.6	Postupy auditora při zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy	59
4	Analýza a zhodnocení vnitřního kontrolního systému ve vybrané obchodní korporaci.....	62
4.1	Charakteristika vybrané obchodní korporace	62
4.2	Pest analýza.....	63
4.2.1	Politicko-legislativní faktory	63
4.2.2	Ekonomické faktory	65
4.2.3	Sociálně-demografické faktory	67
4.2.4	Technické a technologické faktory	69
4.3	SWOT analýza	69
4.3.1	Silné stránky	70
4.3.2	Slabé stránky.....	71
4.3.3	Příležitosti.....	71
4.3.4	Hrozby	72
4.3.5	Shrnutí SWOT analýzy	73
4.4	Dodržování vybraných účetních zásad a principů ve vybrané obchodní korporaci.....	74
4.4.1	Zásada účetní jednotky.....	74
4.4.2	Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky.....	75
4.4.3	Zásada objektivit.....	75
4.4.4	Zásada měření v peněžních jednotkách a oceňování v historických cenách	77
4.4.5	Události k rozvahovému dni a po rozvahovém dni.....	79

4.4.6	Zásada konzistence.....	79
4.4.7	Zásada opatrnosti	80
4.4.8	Ostatní všeobecně uznávané účetní zásady a principy	82
4.5	Vnitřní kontrolní systém obchodní korporace	82
4.5.1	Úloha účetnictví ve vnitřní kontrole korporace	83
4.5.2	Úloha vnitropodnikových směrnic ve vnitřní kontrole korporace.....	84
4.5.3	Průběh vnitřních kontrol v korporaci	85
4.5.4	Zhodnocení vnitřního kontrolního systému.....	87
4.6	Externí audit vybrané obchodní korporace.....	88
5	Závěr	92
	Seznam použité literatury	94
	Seznam zkratk	100
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Fungující vnitřní kontrolní systém by měl být nastaven a zajištěn v každé účetní jednotce. Pomocí vnitřní kontroly se zvyšuje důvěryhodnost firmy a zároveň se díky ní zajišťuje dosažení stanovených cílů společnosti tak, aby byly dodrženy principy účelnosti, efektivnosti a hospodárnosti. Vnitřní kontrola má za úkol efektivně řídit prováděné činnosti a ochraňovat majetek účetní jednotky tak, aby nedocházelo k odcizení či k jeho neoprávněnému užívání. Nezáleží, zda účetní jednotka aplikuje funkce interního auditu, nebo zda má subjekt povinnost nechat ověřit účetní závěrku externím auditorem.

Cílem diplomové práce je charakterizovat vnitřní kontrolní systém a poukázat na jeho významnost v korporacích. Dále se práce zaměřuje na auditorské hodnocení úrovně vnitřního kontrolního systému a v neposlední řadě se zabývá analýzou a zhodnocením vnitřního kontrolního systému ve vybrané obchodní korporaci.

Nejdůležitější k pochopení vybrané problematiky je porozumět, co to je vnitřní kontrolní systém. Z tohoto důvodu se diplomová práce v první části zaměřuje na základní charakteristiku, legislativu a vybrané přístupy vnitřního kontrolního přístupu. Následně se kapitola věnuje podrobněji jednotlivým prvkům tvořícím vnitřní kontrolu. Nesmí být opomenuto, že pro správné fungování vnitřního kontrolního systému je zapotřebí si správně nastavit účetnictví a vnitřní předpisy, proto se další úsek práce zaměřuje na tuto problematiku. Také se práce zabývá GDPR a inventarizací majetku a závazků. Na závěr kapitoly je popsána účetní závěrka.

Začátek následující kapitoly je věnován důsledkům selhání vnitřního kontrolního systému a nejčastějším chybám zjištěným při auditu. V této kapitole jsou popsány zákonné normy a další předpisy, které upravují problematiku auditu. Následně se práce zabývá interním auditem, kde lze nalézt aktivity a přínosy interního auditora nebo způsoby zajištění zmíněného auditu. Další část kapitoly je věnována kritériím, které určují účetní jednotce povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Poté se kapitola věnuje externímu auditu. V této části práce je možné nalézt informace o Komoře auditorů České republiky a Radě pro veřejný dohled nad auditem. V práci jsou definovány požadavky pro získání auditorského oprávnění a existující překážky při poskytování auditorské činnosti. Čtvrtá kapitola je zakončena popisem postupu při zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy, které musí být ověřené auditorem.

Poslední kapitola je praktická část práce a zaměřuje se na analýzu a zhodnocení vnitřního kontrolního systému ve vybrané obchodní korporaci. Uvedená část diplomové práce se na začátku orientuje na charakteristiku obchodní korporace, která je pro účely této práce označována jako XY, s.r.o. Následně je kapitola věnována analýzám vybraných prostředí korporace. K rozboru makroprostředí je použita analýza PEST a pro strategickou analýzu je zvolena SWOT analýza. Potom je práce zaměřena na účetní zásady a principy, které jsou dodržovány v korporaci XY, s.r.o. Závěr kapitoly je věnován popisu a zhodnocení vnitřního kontrolního systému a auditu korporace.

Při zpracování diplomové práce byly použity metody deskripce, analýzy, komparace a syntézy.

2 Význam a charakteristika vnitřního kontrolního systému

V následující části práce je nejdříve popsána základní charakteristika vnitřního kontrolního systému. Další podkapitola je věnována stručné historii a legislativě vnitřní kontroly. Další pasáž tohoto oddílu je věnována stručnému vysvětlení vybraných postupů vnitřního kontrolního systému. Jedná se o postupy SAC a COSO. V podkapitole 2.4 jsou blíže popsány prvky vnitřního kontrolního systému. Dále se práce zabývá předpoklady řádného fungování vnitřní kontroly, kde jsou vysvětleny úlohy účetnictví a vnitropodnikových směrnic. Následně se práce zaměřuje na GDPR a inventarizaci majetku a závazků. Závěr kapitoly se věnuje účetní závěrce.

2.1 Základní charakteristika vnitřního kontrolního systému

V Českých právních předpisech pro podnikatele není nikde uvedena definice vnitřního kontrolního systému účetních jednotek (dále jen ÚJ), tudíž je uvedený systém v kompetenci každého podnikatele. Pro pochopení vnitřního kontrolního systému jsou níže vysvětleny pojmy kontrola a prostředí organizace.

2.1.1 Kontrola

Kontrola patří mezi jednu ze základních funkcí řízení. Manažer má při této činnosti soustavně sledovat a kriticky hodnotit chování různých nestálých jevů, situací a procesů ve společnosti nebo jejím okolí. Kontrola se musí vykonávat na všech úrovních managementu a může ji provádět manažer přímo sám nebo jí delegovat na dalšího pracovníka či třetí osobu. Mezi nejčastější metody kontroly patří:

- „běžná vnitřní kontrola,
- *interní audit,*
- *externí audit,*
- *průběžná prognóza výsledků a korekce plánů na základě prognóz a*
- *zpětná vazba (managementmania.com, 2019).“*

Hlavními zásadami kontroly jsou organičnost, přiměřenost, efektivnost, budoucnost, pružnost a motivace. První zmíněná zásada znamená, že kontrolní činnosti musí být v souladu s cíli, plány, strukturami, organizační kulturou a ostatními manažerskými funkcemi.

Pod zásadou pojmenovanou přiměřenost si lze představit povinnost zjišťovat informace skutečně potřebné a závažné, ne podružné. Dále by měla být kontrola efektivní a to znamená, že by měl být přínos kontroly vyšší než náklady na její realizaci.

Zásada budoucnosti je, že na základě zjištěných výsledků se management společnosti rozhoduje o budoucím postupu. Systém kontroly by měl být pružný a to tak, aby byl schopen rychlé reakce na potřeby, neočekávané změny i možná nová řešení.

Poslední zmíněná zásada je zaměřena na motivaci. Kontrola by měla sloužit osobám a zároveň vytvořit u nich povědomí o tom, že mohou být kontrolovány (Veber, 2000).

2.1.2 Prostředí

Prostředí společnosti lze rozdělit na vnější a vnitřní. Vnější prostředí je možné rozčlenit na obecné (makro) a oborové (mezo) okolí.

Do obecného okolí lze zařadit politické, ekonomické, ekologické, sociální, technologické a legislativní faktory. Do oborového okolí neboli tzv. odvětví patří zákazníci, stávající či potencionální konkurenti, dodavatelé a substituti.

Jedna z metod, která se používá k zhodnocení makroprostředí je PEST analýza. Uvedená metoda je blíže popsána v podkapitole 4.2, kde je i aplikována na prostředí vybrané společnosti.

Vnitřní prostředí společnosti je tvořeno množinou prvků a jejich významných vztahů existujících uvnitř podniku. Korporace je definována jako sociálně-technický systém a jeho prvky tvoří lidé a věcné prostředky, které jsou propojeny vzájemnými komunikačními a řídicími vazbami (Pošvár a Erbes, 2002).

2.1.3 Vnitřní kontrolní systém

Vnitřní kontrolní systém (VKS) lze definovat jako systém provozních, finančních, evidenčních a ostatních kontrol, které jsou vytvořeny managementem, jak již bylo výše zmíněno. VKS je zaveden za účelem zabezpečení, zjištění, vyhodnocení, varování a minimalizování provozních, finančních, ekonomických a legislativních rizik, která vznikají v souvislosti s plněním záměrů a cílů podniku. Dále zajišťuje vedení a řízení ÚJ řádným a efektivním způsobem tak, aby bylo zaručeno dodržování pravidel a opatření stanovených managementem.

Úkolem VKS je kontrola hospodářské a provozní činnosti ÚJ. Jak navzájem uvedené činnosti na sebe navazují a tím pádem se i zaměřuje na spjaté činnosti pracovníků společnosti. Pro vnitřní kontrolu jsou důležité téměř všechny obory podnikové informační soustavy. Jedná se především o účetnictví, kalkulace a rozpočetnictví, operativní evidenci a neméně důležitou statistiku (Schiffer, 2009). Cíle vnitřní kontroly lze rozdělit do čtyř kategorií:

- „všeobecné strategické cíle, které naplňují poslání dané účetní jednotky,
- účetní výkaznictví (vnitřní kontrola v oblasti účetního výkaznictví),
- provozní činnost (provozní kontroly) a
- dodržování právních předpisů (kacr.cz, 2010, s. 52).“

Existuje mnoho různých přístupů, které na sebe navazují a podle kterých je VKS vybudován. Jedná se například o SAC a COSO. Vybrané postoje se od sebe liší v podstatných znacích, jako je např. chápání vnitřní kontroly, uživatelé, rozměr VKS a další. Vybrané přístupy jsou podrobněji popsány v podkapitole 2.3.

2.2 Stručná historie a legislativa vnitřního kontrolního systému

Počátky VKS sahají již do 70. let minulého století, kdy U. S. Securities and Exchange Commission (SEC) s kongresem Spojených států výrazně zasáhly do nekalých praktik spousty amerických korporací. V roce 1977 byl vydán zákon pod názvem „Foreign Corrupt Practices Act“¹, ve kterém se poprvé označilo úplatkářství jako kriminální čin a z toho důvodu se začíná vyžadovat vybudování vnitřních mechanismů, které by zabránily těmto nekalým praktikám (Králíček, 2017).

Následně na tento zákon navazuje v roce 1985 soukromá iniciativa pěti významných profesních organizací v USA tzv. Treadway komise (COSO). Jedná se o tyto instituce:

- American Accounting Association – AAA,
- American Institute of Certified Public Accountants – AICPA,
- Financial Executives International – FEI,

¹ Foreign Corrupt Practices Act – zákon o zahraničních korupčních praktikách

- Institute of Internal Auditors – IIA,
- Institute of Management Accountants – IMA (coso.org, 2019).

Posláním COSO je vytvoření komplexního rámce a pokynů k podnikovému řízení rizik, VKS a zamezení vzniků podvodů. Tyto rady jsou navrženy tak, aby zlepšily výkonnost a správu podniku. COSO za dobu své působnosti zveřejnil rámce a pokyny k problémovým oblastem:

a) Vnitřní kontrolní systém

V roce 1992 byl vydán „Internal Control – Integrated Framework“², který měl za cíl stanovit jednotnou definici pro VKS a dále vytvořit vzor, podle kterého může korporace zhodnotit svůj VKS viz. následující podkapitola standard COSO.

b) Podnikové řízení rizik

V roce 2017 byl organizaci COSO vydán aktualizovaný dokument „Enterprise Risk Management – Integrated Framework“³. Tento dokument patří mezi nejpoužívanější rámec k řízení rizik na světě. Aktualizované vydání je navrženo tak, aby pomohlo organizacím vytvářet, udržovat a realizovat hodnotu korporace a zároveň zlepšovat jejich přístup k řízení rizik (coso.org, 2019).

Jak již bylo výše zmíněno v předešlé podkapitole 2.1, v českých právních předpisech pro podnikatele není nikde uvedena specifika VKS ÚJ, proto je vnitřní kontrola v pravomoci každého podnikatele. Standard COSO obsahuje pouze doporučení, kterými se podnikatelé mohou inspirovat.

Podnikatelské subjekty musí brát v potaz, že účetnictví je nejdůležitější složkou VKS. Účetnictví je považováno za ekonomickou disciplínu, která je legislativně upravena dle různých norem. Mezi základní právní úpravy pro účetnictví podnikatelských subjektů patří:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZÚ)
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb.,

² Internal Control – Integrated Framework – Vnitřní kontrola – integrovaný rámec

³ Enterprise Risk Management – Integrated Framework – Podnikové řízení rizik – integrovaný rámec

- České účetní standardy (ČÚS) pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Podnikatel si musí uvědomit, že zákon č. 563/1991 Sb. je považován jako zákon obecný. Existuje nespočet dalších právních norem, které přímo či nepřímo navazují na uvedenou zákonnou normu a musí je rovněž dodržovat ÚJ. Jedná se například o:

- zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník,
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce,
- zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů,
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád,
- zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani přidané hodnoty
- a další.

2.3 Vybrané přístupy vnitřního kontrolního systému

Existuje mnoho různých přístupů VKS. Mezi nejznámější patří:

- Statement on Auditing Standards (SAS),
- Systems Auditability and Control (SAC),
- Internal Control Integrated Framework vydávaný Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO),
- Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT)
- a další.

Další část práce je věnována stručným popisům vybraných přístupů. Jedná se o SAC a COSO.

VKS dle SAC je chápán jako spojení procesů, subsystémů a lidí. Vybraný přístup je brán z pohledu auditorů a má podpořit jistotu v rámci dosahování cílů podniku v oblastech efektivity a hospodárnosti operací, spolehlivosti ve finančním výkaznictví a dodržování legislativy a předpisů. Efektivnost je hodnocena za určité časové období.

Standard COSO obsahuje postupy, které vykonává vedení společnosti s ostatními zaměstnanci. Je určen pro vedení společnosti a má zajistit stejně jak výše zmíněný SAC jistotu v rámci dosahování cílů podniku ve sférách efektivity a hospodárnosti operací,

spolehlivosti ve finančním výkaznictví a dodržování legislativy a předpisů. Nejedná se o soubor předpisů a instrukcí (Dvořáček, 2003).

Standard rozděluje VKS do pěti propojených komponentů, které se odvozují od způsobu, jak management řídí společnost a jsou sjednocovány v řídicím procesu. Jedná se o komponenty, kterou jsou níže vyjmenované, zaznamenané na obrázku 2.1 a blíže popsané v podkapitole 2.4. Jedná se o:

- „kontrolní prostředí,
- identifikace a ohodnocení rizik,
- kontrolní činnost,
- informace a komunikace,
- monitoring (Šmurda, 2011, s. 11).“

Obrázek 2.1 Proces vnitřní kontroly založený na standardu COSO



Zdroj: RESEARCHGATE.NET (2019), COSO based internal control process

2.4 Prvky vnitřního kontrolního systému

COSO jednotlivé složky VKS podrobně charakterizuje a díky tomu podává návod na nerozporný a ucelený VKS. Prvky mají za úkol ve VKS dávat postačující jistotu, že určené cíle společnosti budou splněny. Cíle korporace stanovují vedoucí zaměstnanci.

2.4.1 Kontrolní prostředí

První prvek VKS, jak již bylo v předešlém textu zmíněno, je kontrolní prostředí. Jedná se o faktor, který je základem účinné vnitřní kontroly, protože formuluje pro celou korporaci závazná pravidla a strukturu. Kvalitu kontrolního prostředí nejvíce ovlivňuje přístup managementu k řízení korporace na všech stupních řízení. Vytvářejí tak podstatné podmínky pro fungování VKS.

Do kontrolního prostředí lze zařadit funkce, které vykonává správa a řízení, nebo funkce zajišťované vedením. V kontrolním prostředí též záleží na postojích osob, které vykonávají správu a řízení nebo jsou členy vedení. Jinak řečeno, faktory kontrolního prostředí zahrnují integritu, etické hodnoty a schopnosti zaměstnanců, filozofii a styl řízení. Dále prostředí ovlivňuje přístup, jak deleguje management ÚJ pravomoci a odpovědnosti. Záleží i na schopnostech organizace ve sféře rozvoje svých zaměstnanců nebo jaká pozornost se věnuje dozorčí radě (kacr.cz, 2010). Níže uvedený obrázek 2.2 znázorňuje kontrolní prvky vyskytující se v kontrolním prostředí.

Obrázek 2.2 Kontrolní prvky v kontrolním prostředí



Zdroj: KACR.CZ (2010, s. 55), Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek - První díl - Základní koncepty

V následující tabulce 2.1 jsou shrnuty nejdůležitější body, které je nutné vyhodnotit při kontrole kontrolního prostředí.

Tabulka 2.1 Klíčové otázky pro klíčové prvky kontrolního prostředí

Kontrolní prvek	Klíčová otázka
Prosazování etických hodnot a dodržování nezbytné kvalifikace	Jaká opatření podniká vedení ÚJ, aby odstranilo nebo omezilo motivy a lákadla svádějící pracovníky k nečestnému, nezákonnému nebo neetickému jednání?
	Mají pracovníci znalosti a dovednosti nutné ke splnění úkolů, které mají v popisu práce?
Struktury a praxe v oblasti správy a řízení (zainteresovanost osob pověřených správou a řízením)	Jak účinně v ÚJ funguje správa a řízení?
Filozofie a styl práce vedení	Jaký je přístup vedení ÚJ k účetnímu výkaznictví?
	Jaké kroky v této oblasti podniká?
Organizační struktura	Byla vytvořena vhodná organizační struktura?
Přidělování pravomocí/odpovědnosti	Byly klíčové pravomoci a odpovědnosti vhodně přiděleny?
Zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů	<p>Jaké interní zásady a postupy zajišťují:</p> <p>Nábor nej kvalifikovanějších a nejdůvěryhodnějších osob?</p> <p>Školení, které pracovníkům umožní vykonávat jejich práci?</p> <p>Kariérní postup vycházející z výsledků hodnocení pracovníka?</p>

Zdroj: KACR.CZ (2010, s. 57), Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek - První díl – Základní koncepty

2.4.2 Hodnocení rizik

Při hodnocení rizik se zjišťuje pravděpodobnost vzniku událostí či změn, které negativně ovlivní dosažení určeného cíle. Za hodnocení rizika se považuje systematický proces, který posuzuje možné odchylky od záměrů a profesionálních soudů o pravděpodobných negativních stavech a událostech (mfcz.cz, 2006).

ÚJ čelí řadě vnějších i vnitřních rizik, proto musejí být rizika hodnocena ve společnostech. Zmíněný proces poskytuje informace, díky kterým vedení společnosti rozhoduje o tom, jaká podnikatelská rizika či rizika podvodu je zapotřebí řídit, jaké kroky je nutné v uvedené souvislosti podniknout.

Činnosti, které jsou zaměřeny na hodnocení rizik, jsou prováděny korporací přiměřeně daným okolnostem, protože to napomáhá při následné identifikaci rizika významné nesprávnosti. Popsaný proces se obvykle zaměřuje například na následující faktory:

- *„změny provozního prostředí účetní jednotky,*
- *noví vedoucí pracovníci,*
- *nové nebo modernizované informační systémy,*
- *rychlý růst,*
- *nové technologie,*
- *nové obchodní modely, výrobky nebo činnosti,*
- *restrukturalizace podniku (včetně prodeje a akvizic),*
- *rozšíření zahraničních aktivit,*
- *nové účetní předpisy (kacr.cz, 2010, s. 60).“*

Soupis podmínek a událostí, které mohou naznačovat výskyt rizika významné (materiální) nesprávnosti, lze nalézt v příloze 2 ISA 315. Účelem uvedeného mezinárodního auditorského standardu je stanovit normy a poskytnout informace k pochopení ÚJ a jejího prostředí, jehož součástí je i vnitřní kontrolní systém.

2.4.3 Kontrolní činnosti

Kontrolní činnosti obsahují zásady a postupy, které mají pomáhat zajistit splnění pokynů managementu. Kontrolní postupy slouží k ujištění, že se používají potřebné nástroje pro kontrolu rizik, které jsou spojené s dosahováním cílů korporace, jak již bylo napsáno v předešlé podkapitole 2.4.2.

Kontrolní činnost je možno nalézt na všech úrovních organizační struktury a ve všech funkcích v ÚJ. Charakter kontrol podnikových činností se mění podle toho, jak se konkrétně aplikují. V níže uvedené tabulce 2.2 jsou uvedeny typy kontrol a jejich stručná charakteristika.

Tabulka 2.2 Typy kontrol a jejich stručná charakteristika

Typ kontrol	Charakteristika
Preventivní kontroly	Předcházejí výskytu chyb nebo nesrovnalostí.
Zjišťovací kontroly	Vyhledávají chyby nebo nesrovnalosti, které se vyskytly, tak aby bylo možné přijmout příslušná nápravná opatření.
Kompenzační kontroly	Poskytují určitou míru jistoty v těch případech, kdy existující omezení neumožňují provádět jiné, adresnější kontroly.
Řídící kontroly (např. zásady)	Orientují aktivitu na splnění stanovených cílů.

Zdroj: KACR.CZ (2010, s. 65), Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek - První díl – Základní koncepty

2.4.4 Informace a komunikace

Cílem této komponenty vnitřního kontrolního systému je správně identifikovat, shromažďovat a předávat ve vhodné formě a včas informace, díky kterým je schopen každý zaměstnanec splnit své povinnosti. Informační a komunikační systémy pracují s vnějšími i vnitřními informacemi organizace. Dle ISA 315, kvalita informací ovlivňuje schopnost managementu činit správná rozhodnutí u řízení společnosti, při kontrole činnosti ÚJ a v neposlední řadě při sestavování spolehlivé finanční zprávy. Kvalita informací se posuzuje dle zjištění, zda informace je odpovídající, včasná, aktuální, přesná a dostupná.

Předávání informací může být vertikální nebo horizontální. Pod pojmem vertikální komunikace si lze představit komunikaci mezi nadřízeným a podřízeným. Oproti tomu horizontální komunikace probíhá mezi zaměstnanci, kteří jsou na stejné úrovni, případně je to komunikace mezi vnějšími subjekty (mfcz.cz, 2006). Komunikace může mít různé formy, mezi které patří písemné směrnice, příručky pro účetní a finanční výkazy nebo memoranda. Informace mohou být předávány v písemné či v ústní podobě.

2.4.5 Monitorování

Monitorování neboli dohled představuje proces, který ověřuje, zda kontroly správně fungují. Pokud se zjistí nedostatky v kontrolách, musí společnost přijmout nezbytná nápravná opatření. Pomocí dohledu získává management korporace zpětnou vazbu o tom, zda systém kontroly funguje. Monitorovací činnost se uskutečňuje neustále

v průběhu operací neboli průběžně a také pomocí jednorázových hodnocení. Případně se oba postupy mohou kombinovat.

Převážná část informací, které se používají pro účely monitorování kontrol, bývají převzaté z informačních systémů ÚJ. Vedení převážně předpokládá, že tyto převzaté informace jsou správné. V případě, že informace jsou zcela či částečně špatné, vedení dojde k nesprávným závěrům a přijme chybná rozhodnutí (kacr.cz, 2010).

2.5 Úloha účetnictví ve vnitřním kontrolním systému

Mezi hlavní podmínku správného fungování VKS patří organizace účetnictví. Jedná se o jedinou formu, jak může ÚJ chránit svůj obchodní majetek před rozkrádáním. Ochrana funguje pouze za předpokladu, že účetnictví je správně nastaveno dle obecných právních předpisů. Korporace by měla využívat všech ochranných prostředků, které účetnictví poskytuje.

Každá ÚJ by měla vhodně zvolit správnou organizaci účtáren a účetních prací tak, aby zajistila cíle pro řízení podniku. Podnik by měl zvolit správnou účetní formu a sestavit účtový rozvrh tak, aby bylo možné díky němu zachytit veškeré hospodářské operace, které se vyskytují ve společnosti. Mezi další úkoly korporace patří například správné vedení účetních záznamů a účetních knih. ÚJ musí vyhotovovat a evidovat doklady. Nesmí být opomenuta činnost digitalizace a automatizace v účetnictví. Následující část práce se zaměřuje na všechny tyto zmíněné faktory, které mají za cíl vytvořit podnikovou informační soustavu. Soustava má sloužit ke sledování, hodnocení stavu a činností a zajišťování informací pro vlastní potřebu, nebo pro potřeby jiných subjektů, jako je například finanční úřad (Schiffer, 2010).

2.5.1 Organizace účtáren a účetních prací

Při organizaci účtáren si musí každá ÚJ stanovit své potřeby, které chce, aby byly splněny. Zejména se jedná o ekonomické, organizační a technické podmínky. U každé společnosti se tyto podmínky odlišují, z toho důvodu se organizační struktury účtáren liší a jsou plně v pravomoci vedoucích. ÚJ by měly v první řadě brát v potaz níže uvedené činitele, které ovlivňují účelnou strukturu účtáren a účetních prací. Jedná se o:

- „*organizační strukturu řízení účetní jednotky a jejích vnitropodnikových útvarů,*

- *rozsah hospodářské pravomoci decentralizované do vnitropodnikových útvarů (závodů, provozoven, resp. hospodářských středisek)*
- *potřeby řízení účetní jednotky a rozsah informací,*
- *geografické rozmístění vnitropodnikových struktur a počet hospodářských (popř. nákladových středisek),*
- *technologie útvarů,*
- *výroby a její typy (např. hromadná, kusová, sériová) (Schiffer, 2009, s. 27).“*

ÚJ se musí zaměřit na účelné a logické podmínky, které jsou spjaté s výše zmíněnými činiteli. Mezi tyto podmínky lze zařadit například otázky týkající se organizace syntetické a analytické evidence, otázky centralizace či decentralizace účetnictví, otázky zaměřené na rozsah a obsah sběrných účetních dokladů a jejich formy, otázky související s oběhem účetních dokladů v ÚJ, výběr vhodné formy a struktury účetních knih i metody účtování, otázky spjaté s maximálním využitím prostředků výpočetní techniky a nebo vyřešení otázky archivace účetních dokladů a zavedení pořádků do účetního archivu .

Dle Schiffera (2010, s. 58) „*V praxi se nejčastěji vyskytuje tato struktura účtáren:*

- *účtárna dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,*
- *účtárna materiálových zásob,*
- *účtárna mezd a platů (mzdová účtárna),*
- *účtárna všeobecná, nebo-li finanční.“*

V praxi se lze setkat s dalšími speciálními účtárnami. Jedná se například o účtárny obalů, honorářů, příjmů a výdajů. Z důvodů rozdílných organizačních struktur společností se lze setkat se situací, že se agendy účetní povahy vykonávají i v jiných odborných útvarech. Jedná se například o útvar práce a mezd, který může mít na starosti účetnictví mezd.

Při činnosti správného rozhodování organizace účetních prací má ÚJ na výběr mezi centralizací, částečnou decentralizací a úplnou decentralizací.

V případě uvedené možnosti centralizace účetních prací zpracovává účetní doklady a provádí účetní zápisy účtárna na ředitelství ÚJ. Ředitelství mimo tyto činnosti

má za úkol sestavovat předepsané účetní výkazy (tzn. účetní závěrku) a jiná různá sestavení pro řízení ÚJ a vnitropodnikových útvarů. Při použití centralizovaného způsobu vznikají společnosti výhody, jako je například lepší využití kvalifikované pracovní síly, maximální využití mechanizačních a automatizačních prostředků, dodržování metod v účetnictví apod. Nesmí být opomenuty negativní stránky centralizace. Mezi záporné faktory lze zařadit, že zaměstnanci ředitelství jsou značně vzdálení od míst, kde vznikají účetní případy. Z toho důvodu nemají potřebný přehled o ekonomických, výrobních a organizačních zvláštěnostech a může nastat situace, že kvalifikovaný zaměstnanec špatně pochopí či dokonce špatně zaúčtuje hospodářskou operaci, která vznikla ve společnosti. Z pohledu organizace práce při auditu nebo revizi je preferovanější právě zmíněná metoda centralizace. Je to z důvodu, že kontrola účetnictví je méně náročná jednak z hlediska znalostí a pracovního nasazení auditora nebo kontrolora, z pohledu společnosti je zase úspornější z časového i finančního hlediska než u metody decentralizace.

Při aplikaci částečné decentralizace účetních prací je část prací uskutečněna přímo v jednotlivých vnitropodnikových útvarech. Na určité útvary jsou též přesunuti účetní pracovníci, kteří mají za úkol zpracovávat účetní doklady a vést analytickou evidenci nebo evidenci střediskových nákladů a výnosů. Úplná decentralizace pak spočívá v tom, že se ve vnitropodnikových útvarech zřizují účetní oddělení. Ty mohou za svůj úsek vést i uzavřené účetnictví a na ředitelství předávají až informace, které slouží k sestavení účetní závěrky. Velkou výhodou decentralizace je, že se pracovníci přibližují k hospodářským procesům. Z uvedeného tvrzení vyplývá, že se zmenšuje prostor pro špatné pochopení účetních případů a díky tomu se eliminuje chybovost v účtování. Do nevýhod lze zařadit obtížnou mechanizaci a automatizaci prací a nesnadné udržení počtu kvalifikovaných účetních pracovníků (Schiffer, 2010).

2.5.2 Účetní formy

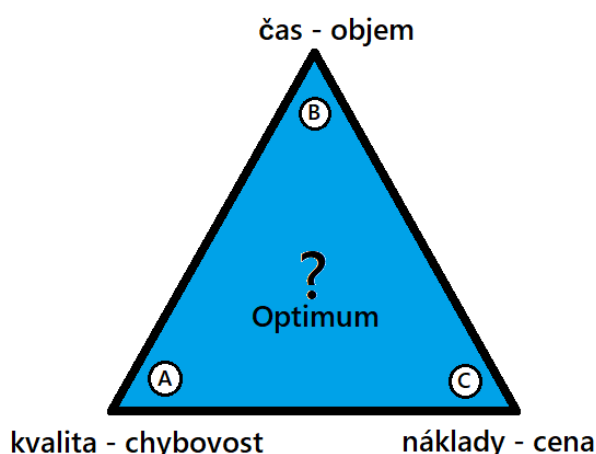
Každá ÚJ si musí uvědomit, že pokud chce, aby účetnictví v dané ÚJ plnilo své poslání, musí zachycovat účetní operace z hlediska časového a věcného. K tomu slouží deníky a hlavní kniha s analytickou knihou. Na účetnictví se neustále kladou takové požadavky, aby bylo vedeno co nejlépe. Pod slovem nejlépe si lze představit, aby byla činnost rychlá, správná a hospodárná. Ke splnění uvedeného požadavku jsou zapotřebí účetní knihy, různé postupy pro zachycení účetních případů v účetních knihách a různé techniky pro zachycení zápisů v knihách. Jak tvrdí Schiffer (2009, s. 30): „*Vývojem*

účetní praxe se rozšiřoval počet i druhy účetních knih a měnila se i jejich forma a úprava. Současně se utvářely určité způsoby komplexního zachycování účetních případů s charakteristickými znaky, jež nazýváme účetními formami. “

Je obtížné určit, jak nejlépe vést účetnictví. V minulosti se objevilo nespočet účetních forem. Každá z nich měla své výhody i nevýhody, ale všechny se snažily splnit stejný úkol a tím bylo najít kompromis mezi třemi základními faktory, které byly pro vývoj účetních forem a technik podstatné. Podle Majzlíka (2006), lze tuto situaci názorně demonstrovat na tzv. magickém trojúhelníku, který je znázorněn na obrázku 2.3. Na obrázku lze vidět tři vrcholy, které zobrazují faktory a někde uvnitř leží optimální bod. Bod optima se nalezne za předpokladu, že se neupřednostní žádný ze tří faktorů. Pokud by se k některému z faktorů více přiklánělo, mohly by nastat extrémní případy, které jsou znázorněny v obrázku jako body A, B a C. Dle Majzlíka (2006, s. 17) znamenají tyto extrémy:

- A) *„účetnictví, které je velmi přesné, ale za cenu dlouhé časové prodlevy na jeho zpracování, případně vysokých nákladů na jeho vedení,*
- B) *účetnictví, které je zpracováno velmi rychle, ale za cenu chyb nebo vysokých nákladů,*
- C) *účetnictví, které je velmi levné, nákladově nenáročné, ale za cenu dlouhé doby odezvy nebo snížené kvality (chybovost). “*

Obrázek 2.3 Magický trojúhelník



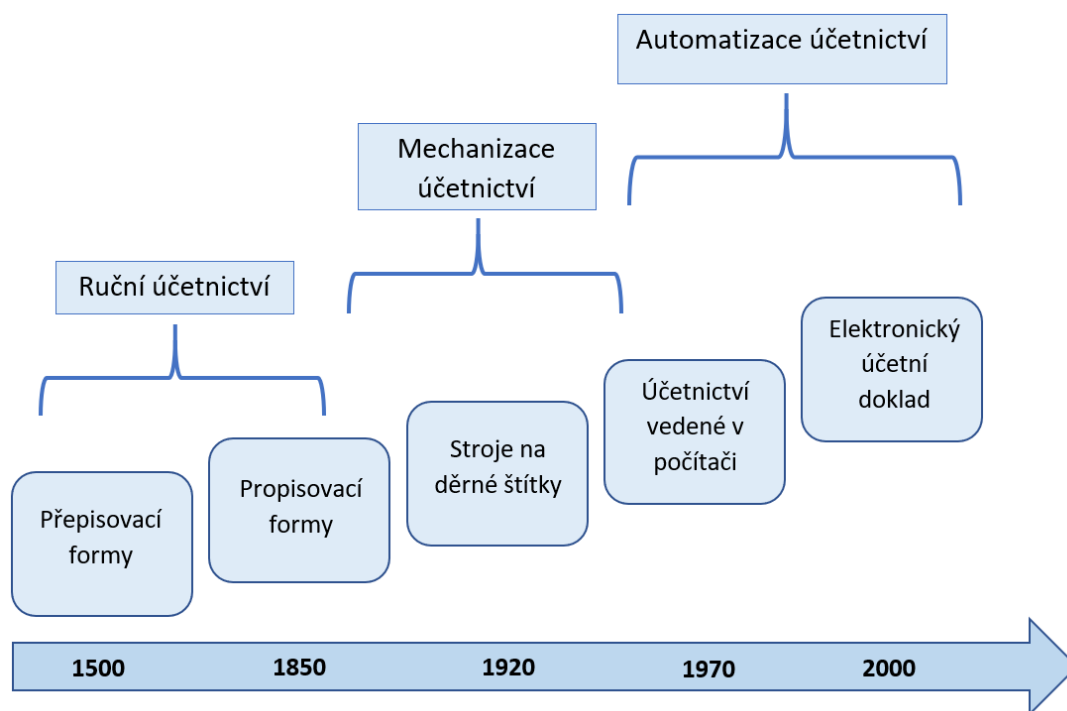
Zdroj: Mejzlík, L. (2006, s. 16): Účetní informační systémy: Využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví.

Formy a techniky účetnictví se vyvíjely po staletí. Byl to komplikovaný proces, který byl postaven na metodě pokus a omyl. Mezi základní fáze vývoje účetních forem a technik lze dle Majzlíka (2006) zařadit:

- přepisovací formy,
- propisovací formy,
- mechanizaci,
- automatizaci.

Vývoj těchto jednotlivých fází znázorňuje obrázek 2.4. První dochovaný popis účetní formy (přepisovací) pochází z 15. století a jedná se o popis metody, kterou používali kupci v Benátkách, známou jako podvojně účetnictví. Metodu popsal mnich Luca Pacioli a i když metodu nevynalezl, je považován za „otce účetnictví“. Metoda zahrnovala účetní koloběh, tak jak jej známe dnes. Hlavní kniha zahrnovala podle popisu účty aktiv, závazků, kapitálu, účty příjmů a výdajů. Účetní údaje byly systematicky vykázány v rozvaze a výkaze zisku a ztráty. Ze staré italské formy se pozdějšími úpravami vyvinuly další přepisovací účetní formy (Janhuba, 2005).

Obrázek 2.4 Časová osa zásadních změn v technologii vedení účetnictví



Zdroj: Mejzlík, L. (2006, s. 18): Účetní informační systémy: Využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví.

Postupem času účtování ve vázaných knihách začalo limitovat rozvoj účetních jednotek. Knihy omezovaly rozvoj například z důvodu, že nemohlo zapisovat do knih více účetních zároveň. Dále se zvyšoval počet položek a nebylo tedy možné urychlit práci. Proto tento systém začal být nepoužitelný u velkých podniků. Uvedené okolnosti vedly k tomu, že se od vázaných knih začalo upouštět a započalo období, kdy se začaly využívat volné listy neboli propisovací forma. Zmíněná forma účetnictví je charakteristická tím, že vzniká zápis chronologicky zároveň se zápisem systematickým jediným písarským úkonem. Úkon může být udělán ručně nebo strojově pomocí účtovacích strojů. Principem bylo, že se účetní případy z účetních dokladů zachycovaly na děrné štítky (děrné pásky, magnetické pásky, magnetické disky). Štítky se následně třídily na příslušných třídících strojích dle různých hledisek za účelem získání sestav. Pomocí tohoto postupu se zkrátila doba zaúčtování účetního případu, protože zápis do deníku i hlavní knihy byl proveden současně a eliminoval se prostor pro chyby. Ruší se i povinnost vést deník, protože jej nahrazuje příslušná sestava. Uvedená metoda se nejdříve dělala ručně, ale po čase se za pomoci mechanizace přešlo na používání psacích a účtovacích strojů (Majzlík, 2006).

V druhé polovině období, kdy se používala metoda propisovací, se začaly činnosti mechanizovat. Pod pojmem mechanizace účetních prací si lze představit provádění účetních zápisů strojem, nikoli ručně. Nejdříve se používal k tomuto úkonu psací stroj, který byl postupem času zdokonalován tak, aby lépe vyhovoval pro účetní práce. Stroj se vylepšoval například pomocí rozšiřování válců nebo přidáním počítadla. Postupem času díky těmto vylepšením vznikl účtový stroj, který byl určen výhradně k provádění účetních záznamů. V období mechanizace se též začaly používat tzv. tabulační stroje (tiskárny) a začaly se vyvíjet další technické vymoženosti, které dokázaly samy číst účetní záznam a nemusely být řízeny lidmi. Prostředky pro čtení údajů se staly děrné štítky a děrné pásky, které lze vidět na obrázek 2.5 (Majzlík, 2006).

Obrázek 2.5 Děrovací štítky a děrovací páska



Zdroj: NECYKLOPEDIA.ORG (2007), Děrná páska s kruhovými dírkami CASOPIS.FIT.CVUT.CZ (2017), Jak jsme uchovávali data v minulém století?

Vedení účetnictví na počítači neboli automatizace je charakteristická existencí programu, který je strojovým vyjádřením algoritmu, určujícího postup operací. Tyto operace se provádějí automaticky počítačem. V tomto období se mění nároky účetních na kvalifikaci a jejich náplň práce. Jedná se o významný posun v hledání optima mezi kvalitou, včasností a náklady spojenými s vedením účetnictví. U tradičních forem se kladl důraz u pracovníků například na přesnost v počítači a pečlivost při psaní. Pracovní náplní bylo vlastní zaznamenávání účetních operací do knih, následná kontrola a případné hledání a oprava chyb. V době automatizace je úkolem účetní definovat algoritmy, které určují zpracovávání účetnictví a následné nastavování parametrů uvedeného zpracování. Účetní musí připravovat a vkládat data z účetních dokladů. Na závěr musí správně zvolit využití údajů poskytovaných účetnictvím. Uvedený vývoj stále probíhá, protože neustále pokračuje integrace informačních systémů na mezipodnikové úrovni (Majzlík, 2006). Podle průzkumu ACCA⁴, který se uskutečnil v průběhu roku 2014 a 2015, bylo zjištěno, jak bude vypadat budoucnost účetních do roku 2025. Pomocí této studie byly zjištěny výsledky v oblastech, které nejvíce ovlivňují změny v účetnictví. Lze sem zařadit například digitální technologie a automatizace procesů nebo globalizace. Průzkum se zaměřuje na sedm podstatných dovedností, které budou muset odborníci v účetnictví ovládat. Jedná se o:

⁴ ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) – globální skupina odborníků v oblasti financí, účetnictví a správy

- technické a etické dovednosti,
- schopnost získávat znalosti a následně je využívat k rozhodování a řešení problémů,
- digitální dovednosti,
- kreativita či schopnost využívat stávající znalosti v nových situacích a zkoumat potenciální možnosti a vytvářet nové nápady,
- schopnost rozpoznávat emoce své i ostatních, následně je využívat v činnostech a v neposlední řadě je i korigovat,
- schopnost předvídat trendy na trhu,
- schopnost vytvářet přidanou hodnotu pro společnosti a dosahovat požadovaných cílů (accaglobal.com, 2016).

Na závěr by se mělo zmínit, že v současnosti ZÚ umožňuje vést účetnictví manuálně anebo za pomoci softwaru. S ručním zpracováním se setkává již pouze ojediněle a převážně ÚJ vedou své účetnictví za pomoci softwaru. Ten napomáhá ke zvýšení účinnosti VKS. Je však nutností zmínit, že používání vyšší výpočetní techniky v účetnictví není jednoduché a ÚJ musí uskutečnit určitá opatření ve své organizaci. Musí s přesností formulovat organizační vztahy, odstranit duplicitu účetních záznamů, upravit a zpřesnit oběh dokladů, upravit pracovní postupy v administrativě apod. Účetní software je blíže popsán v podkapitole 2.5.6.

2.5.3 Uspořádání účtového rozvrhu

ÚJ má za úkol správně sestavit účtový rozvrh. Rozvrh patří mezi základní předpoklady kontrolovatelnosti účetnictví. ÚJ jsou povinné s pomocí směrné účtové osnovy sestavit účtový rozvrh tak, že musí brát v potaz rozvahy z hlediska určení syntetických účtů a zároveň by měly stanovit takové analytické účty, které jí budou moci umožnit bezproblémově zachytit relevantní informace. Společnost, která vede účetnictví v plném rozsahu, stanoví v účtovém rozvrhu uspořádání a obsah syntetických účtů pomocí účtových skupin směrné účtové osnovy, která je uvedena v § 46 a příloze č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Směrná účtová osnova určuje uspořádání účtových tříd a skupin tak, aby bylo možné účtovat o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Dále pomáhá ke správnému zaúčtování nákladů a výnosů a o výsledku hospodaření,

přičemž by měla zajistit sestavení účetní závěrky. Vzorový účtový rozvrh lze nalézt v příloze č. 1. ÚJ sestavuje zpravidla účtový rozvrh tak, že je zavázána vycházet z označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové rozvahy a účty jsou obvykle třímístné. Na obrázku 2.6 lze vidět členění třímístného účtu. ÚJ, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, mohou podle § 13a ZÚ sestavit účtový rozvrh, který bude obsahovat pouze účtové skupiny.

Obrázek 2.6 Členění třímístného účtu



Zdroj: Louša, F. (2018, s. 24), *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*

K sestavení účtového rozvrhu bývají pověřeni vedoucí účetní, protože mají úplný přehled o ÚJ. Pracovník, který sestavuje účtový rozvrh, musí brát v úvahu všechny nároky, které jsou na účetnictví kladeny. Bere v potaz požadavky interní i externí.

Analytické účty se člení převážně podle požadavků účetní závěrky a právních předpisů. Analytika syntetických účtů se vytváří dle dalších potřeb ÚJ. Mezi tyto potřeby může patřit například vytváření účtů pro dlouhodobý majetek v souladu s ČÚS 001 nebo ČÚS 013.

Analytické účty v souladu s ČÚS 001 mohou být vytvořeny podle jednotlivých druhů majetku a závazků. Analytika v účtovém rozvrhu může být vytvořena podle hmotně odpovědných osob nebo míst uložení či umístění majetku. V neposlední řadě se analytické účty vytvářejí z důvodu oddělení majetku, který je zatížen zástavním právem, případně věcným právem pro majetek, který je převeden nebo poskytnut pro zajištění. Analytické účty se v souladu s ČÚS 013 mohou členit podle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Účty lze členit dle účelu stanoveného právními předpisy nebo vyplývající z požadavků vlastního řízení na kartách či v datových souborech. Měly by se vést i analytické účty k vypůjčenému dlouhodobému hmotnému majetku, jehož vlastnictví zajištěním dluhu převodem práva přešlo na půjčitele, avšak tento majetek na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění odpisuje vypůjčitel, a pokud existuje propachtovaný majetek a zda se smluvně dohodli propachtovatel s pachtýřem (Účetnictví podnikatelů 2019, 2019).

Účty vnitropodnikového účetnictví uvede jednotka také v rozvrhu, pokud je toto vedeno v samotném účetním okruhu. V této situaci zvolí společnost účty v rámci volných účtových tříd 8 a 9.

2.5.4 Účetní záznamy

Účetní záznam není v ZÚ přímo definován, ale lze si představit pod tímto názvoslovím veškeré dokumenty, které obsahují data (informace), které zobrazují skutečnosti ÚJ. Účetní záznamy mohou mít listinnou, technickou nebo smíšenou formu.

Podle ZÚ je možné do listinné formy zařadit záznam, který byl proveden na analogový nosič rukopisem, psacím strojem, tiskařskými nebo reprografickými technikami, anebo tiskovým výstupním zařízením výpočetní techniky. Obsah je pro fyzickou osobu čitelný.

V § 33 ZÚ je definována technická forma účetního záznamu. Jedná se o záznam, který je proveden elektronickým, optickým nebo jiným způsobem nespádajícím pod vymezení listinného záznamu. Musí umožňovat předání na formu, která je čitelná pro fyzickou osobu.

Ve zmíněné legislativě je i definována smíšená forma. V této formě je záznam v listinné podobě, obsahuje informace v technické formě nečitelné pro fyzickou osobu, ale umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah čitelný pro osobu.

V § 33a odst. 1 ZÚ se stanovují podmínky průkazného účetního záznamu. Za průkazný účetní záznam se považuje pouze:

- a) *„jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje,*
- b) *jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů,*
- c) *účetní záznam týkající se výhradně skutečnosti uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné.“*

Ve stejném paragrafu je definován i podpisový záznam, který identifikuje osobu, která jej učinila.

2.5.5 Účetní doklady a knihy

Účetní doklad je účetní záznam, který vystavuje ÚJ. Záznamy musí být průkazné a jejich povinné náležitosti lze nalézt v § 11 ZÚ.

Účetní doklady je možné členit podle různých způsobů. První základní způsob členění dokladů je založen na tom, zda doklady mají vztah s okolím podniku, nebo jsou spojeny pouze s účetními případy, které souvisí s vnitřním prostředím společnosti. Další členění dokladů může být podle druhu. To znamená, že se člení na faktury přijaté, faktury vystavené, pokladní doklady apod.

Doklady lze členit podle počtu dokumentovaných účetních případů na jednotlivé a sběrné. Jednotlivé doklady dokumentují doklady, které obsahují pouze jednu hospodářskou operaci. Naopak sběrné doklady shrnují více jednotlivých účetních dokladů, které zaznamenávají stejnorodé operace. Do sběrného dokladu lze maximálně shrnout doklady v období jednoho měsíce.

Účetní knihy slouží k zápisům účetních operací pomocí účetních zápisů. Knihy se považují za účetní záznamy. V § 13 odst. 1 ZÚ je uvedeno, že účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, účtují v deníku, hlavní knize, v knihách analytických účtů a v knihách podrozvahových účtů.

V deníku se zaznamenávají chronologicky účetní zápisy. Zápisy v deníku předcházejí účtování do hlavní knihy. Deník slouží ke kontrole a prokazuje zaúčtování všech účetních případů. Pomocí deníkového obrátu⁵ lze zkontrolovat správnost vedeného účetnictví pomocí součtu obrátů Má dáti a Dal všech účtů za vybrané období. ZÚ stanovuje povinnost vyhotovení měsíčních obrátů, proto musí být zjištěn deníkový obrat za každý měsíc v rámci účetnictví. Účetní deníky mohou být různé podle potřeb, které si stanoví účetní jednotka. Účetní doklady se mohou zapisovat v rámci jednoho dne nebo delšího horizontu, který však nesmí překročit měsíc. Dále lze účetní deníky členit dle druhu dokladů, pro které jsou určeny. Jedná se například o deník došlých faktur a deník bankovních výpisů. Každý záznam o účetním případě v deníku musí obsahovat číslo dokladu, na kterém je účetní případ popsán. Tímto úkonem se zajišťuje průkaznost zápisů (Novotný, 2019).

⁵ Deníkový obrat – úhrn peněžních částek zaúčtovaných v deníku za určitý časový interval

Do hlavní knihy se zaznamenávají účetní zápisy, které obsahují syntetické (případně analytické) účty aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Zápisy jsou zapisovány z věcného hlediska a chronologicky. Též se dají pojmenovat zápisy jako systematické (soustavné). Syntetické účty musí obsahovat minimálně tři věci. První jsou zůstatky účtů ke dni, k nimž se otevírá hlavní kniha. Dalším požadavkem, který musí mít, jsou souhrnné obraty stran Má dáti a Dal účtů, které jsou sestaveny alespoň za kalendářní měsíc. V neposlední řadě musí též obsahovat zůstatky účtů ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

Knihy analytických účtů slouží také k zápisům systematickým, ale na rozdíl od zápisů z hlavní knihy slouží k podrobnějšímu členění pro potřeby řízení. Jsou zde zaznamenány informace, které jsou využívány ke speciálním krokům. Jedná se například o detailní informace o zásobách či dlouhodobém majetku. Tyto zprávy se neagregují do syntetických účtů (Novotný, 2019).

Poslední zmíněná kniha podrozvahových účtů je souborem účtů s účetními případy, které jsou důležité, ale s ohledem na jejich povahu je nelze účtovat na rozvahových účtech. Zaznamenávají se zde skutečnosti, které jsou významné pro posouzení majetkoprávní situace ÚJ a jejich ekonomických zdrojů. Mezi tyto případy patří třeba přijatá deposita a hypotéky, najatý majetek, pohledávky a závazky z leasingu, zásoby přijaté ke zpracování a odepsané pohledávky (Novotný, 2019).

ÚJ, které vedou účetnictví v zjednodušeném rozsahu, mohou dle ZÚ spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize. Společnosti v jednoduchém účetnictví vedou knihy pohledávek a závazků, pomocné knihy o ostatních složkách majetku a peněžní deník.

2.5.6 Účetní software

Nejvíce rozšířený způsob vedení účetnictví je za pomoci ekonomických softwarů, které se v zahraničí označují jako ERP⁶ systémy. V současné době uvedené softwary neslouží pouze k účtování, ale používají se i jako prostředek k řízení celopodnikového plánování a ke koordinaci finančních, materiálních a lidských zdrojů. Zpracovávají se pomocí nich mzdy zaměstnanců, skladová evidence a podobně (Křížová, 2005). Systémy

⁶ ERP – Enterprise Resource Planning – podnikový informační systém

obsahují agendy. Podle Grásgrubera bývají základní agendy v ekonomických systémech rozděleny na:

- pokladnu,
- banku,
- fakturace (pohledávky a závazky),
- evidence zásob,
- investiční majetek,
- mzdy a personalistika,
- účetnictví (Grásgruber, 2001).

Při výběru vhodného účetního softwaru by se měla každá ÚJ zaměřit na definování podnikových potřeb a požadavků, identifikaci vhodných produktů na trhu, stanovení si kritérií pro hodnocení programu a dodavatelů, vyhodnocení programů a následné zvolení programu, uzavření smlouvy o koupi a poté zařazení do provozu (Grásgruber, 2001).

Podle katalogů Asociace systému mají největší počet aktivních uživatelů softwaru SAP, Helios a Pohoda. Z hlediska celkové spokojenosti uživatelé ohodnotili nejlépe programy Altus Vario, WinFas a Dimenze. Všechny zmíněné systémy patří do skupiny softwaru ERP.

První zmíněný program SAP⁷ je v současné době považován za lídra na trhu. Je určen pro veškeré společnosti bez ohledu na velikost či obor. Společnost, která poskytuje uvedený software, působí na českém trhu od roku 1992 a získala si více než 1300 zákazníků v oblasti podnikatelské, finanční a veřejné správy. SAP umožňuje společnostem a osobám efektivnější spolupráci a využití informací, bez ohledu na to, kdo ze společnosti jej zrovna využívá. Ke společnosti SAP na českém trhu spadá i SAP Services, SAP Ariba a Concur (itpoint.cz, 2019).⁸

⁷ SAP – Systeme, Anwendungen, Prukte in der Datenverarbeitung – systémy, aplikace a produkty při zpracování dat

⁸ SAP Services – poskytoval podpory pobočkám SAP po celém světě formou sdílených podnikových služeb a řízení procesů v oblastech lidských zdrojů, financí, nákupu a marketingu.

SAP Ariba – nabízí cloudová řešení pro moderní obchodování umožňující propojení milionů prodávajících a kupujících v globální síti Ariba Network.

SAP Concur - usnadňuje lidem správu cestovních výdajů prostřednictvím cloudové technologie.

2.6 Úloha vnitropodnikových směrnic ve vnitřním kontrolním systému

Všechny ÚJ mají povinnost dle ZÚ vést účetnictví tak, aby bylo správné, průkazné, přehledné, úplné, srozumitelné a trvalé. K dodržování těchto povinností slouží mimo jiné i vnitropodnikové směrnice, které jsou vytvořeny společností. Jedná se o interní předpisy, které mají několik cílů. První úkol, který mají splnit je, že by měly zajišťovat jednotné metodické postupy při sledování skutečností a zachycovat hospodářské operace v různých vnitřních útvarech, a to ve stejném čase. Měli by stanovovat jednotný postup při obdobných operacích, který je potřebný pro správné posouzení a hodnocení daných událostí vyskytujících se uvnitř ÚJ. Dále mají vnitropodnikové směrnice sloužit k vytváření určitého nástroje pro management k vnitřnímu řízení ÚJ. Dalším cílem směrnic je ulehčit postup při kontrole účetnictví prováděné zaměstnanci finančního úřadu (Kovalíková, 2018).

Pomocí vnitropodnikových směrnic ÚJ eliminuje riziko nedodržování právních předpisů a zaměstnanci mají navíc stanovený částečný postup pro plnění svých pracovních povinností. Z tohoto tvrzení vyplývá, že kromě účetnictví napomáhají k správnému fungování VKS vnitropodnikové směrnice.

2.6.1 Právní prameny

Při tvorbě vnitřních předpisů musí vycházet ÚJ z české legislativy. Mezi základní předpisy, které se používají při tvorbě interních předpisů, lze zařadit níže uvedené zákony v tabulce 2.3.

Tabulka 2.3 Nejčastější české právní předpisy využívané při tvorbě vnitropodnikových směrnic

Předpis č.	Název předpisu
563/1991 Sb.	zákon o účetnictví
235/2004 Sb.	zákon o dani z přidané hodnoty
586/1992 Sb.	zákon o daních z příjmů
593/1992 Sb.	zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
16/1993 Sb.	zákon o dani silniční
340/2013 Sb.	zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí
353/2003 Sb.	zákon o spotřebních daních
338/1992 Sb.	o dani z nemovitých věcí
262/2006 Sb.	zákoník práce
90/2012 Sb.	zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
89/2012 Sb.	občanský zákoník
499/2004 Sb.	zákon o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů
280/2009 Sb.	daňový řád
112/2016 Sb.	zákon o evidenci tržeb
500/2002 Sb.	vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení ZÚ
	ČÚS pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Zdroj: KOVALÍKOVÁ H. (2018, s. 6), *Vnitřní směrnice pro podnikatele*

ÚJ má povinnost sledovat veškeré legislativní změny a průběžně je zapracovat do svých vnitřních předpisů.

Mezi povinné interní směrnice nebo pokyny, které jsou ze zákona povinné, lze zařadit např. směrnice:

- účtový rozvrh,
- odpisový plán,
- podpisové záznamy,
- oceňování majetku a závazků,
- cestovní náhrady,
- a další (Kovalíková, 2018).

2.6.2 Náležitosti a forma

Vnitropodnikové směrnice by měly být stručné a věcné. ÚJ mohou směrnice uspořádat do jednoho uceleného souboru, nebo je vytváří samostatně. Kovalíková (2018) doporučuje, aby byla většina směrnic rozdělena minimálně na dvě části. První část by měla být zaměřena na obecné informace. Společnost by zde měla uvést veškeré předpisy a nejdůležitější citace z těch, které použila při vytváření vybrané směrnice. Je to z důvodu, aby každý zaměstnanec, který pracuje podle vybrané směrnice, měl uvedené citace přímo a nemusel je pracně vyhledávat v konkrétních zákonech. Druhá část vnitropodnikových směrnic by se měla zaměřit již na konkrétní postupy v ÚJ.

Interní předpisy ve společnosti by měly obsahovat:

- identifikační údaje
- všeobecná ustanovení,
- specifická ustanovení,
- a přílohy.

Na tvorbě vnitropodnikových směrnic by se měli podílet účetní a další odborníci, případně auditori, daňoví poradci, hlavní ekonomové, výrobní technici apod.

Kromě interních povinných směrnic, které jsou zmíněné v předešlé podkapitole, existují ještě doporučené. Mezi tyto směrnice patří např. směrnice pro oběh účetních dokladů, inventarizace majetku a závazků, opravné položky, účetní závěrka a stanovení norem přirozených úbytků (Schiffer, 2009).

2.7 GDPR

Zkratka GDPR⁹ je odvozená z anglického názvu a v překladu znamená Obecné nařízení o ochraně osobních údajů neboli Nařízení Evropského parlamentu a rady (EU) č. 2016/679. Jedná se o významnou legislativu EU, která má napomoci ke zvýšení ochrany osobních dat občanů. Uvedené nařízení vzniklo z důvodu zastaralé předchozí evropské legislativy.

V České republice byla nejdříve uvedená problematika zakotvena v zákonu č. 256/1992 Sb., o ochraně osobních údajů v informačních systémech. Uvedená právní

⁹ GDPR – General Data Protection Regulation

legislativa měla mnoho nedostatků, které se vláda snažila napravit zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. I po uvedené změně nebyl český právní řád kompatibilní s právem Evropské unie, kde byla přijata Směrnice Evropského parlamentu a rady č. 95/46/ES, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a volným pohybem těchto údajů. Zmíněná směrnice ukládá členským státům i státům, které se chtěly stát členy povinnost, aby ji promítly do svých právních řádů. Mezi cíle směrnice dle Janečkové patřilo:

- *„zajistit vysokou úroveň ochrany osobních údajů ve všech členských státech,*
- *zajistit volný pohyb informací a informačních služeb mezi členskými státy,*
- *stanovit společný rámec pro práci s osobními údaji a jejich ochranu na území Evropské unie,*
- *sladit národní legislativu v této oblasti platnou na území jednotlivých států (2019, s.14).“*

Popsaná směrnice byla vydána již v roce 1995. Od té doby došlo k technologickému rozvoji, ke změnám v kategoriích nejčastěji zpracovávaných osobních údajů nebo k určitému smazání hranic mezi státy. Z uvedených důvodů vyvstala potřeba úpravu zmodernizovat a sjednotit. Na základě pozitivních zkušeností z použití Směrnice bylo jako právní forma nové úpravy vybráno nařízení. Dne 27. dubna 2016 schválil Evropský parlament konečnou podobu Nařízení Evropského parlamentu a Rady 2016/679, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES. Povinnost vnést GDPR do vnitrostátní legislativy vznikla 6. května 2018 a platit začala od 25. května 2018.

Osobní údaje, které má GDPR chránit, lze definovat podle zákona o ochraně osobních údajů, že se jedná o jakékoliv informace, které se týkají určeného nebo určitelného subjektu údajů. Subjekt údajů se označuje za určený nebo určitelný, pokud lze subjekt přímo či nepřímo identifikovat především na základě čísla, kódu nebo jednoho či více prvků, určených pro jeho fyzickou, fyziologickou, psychickou, ekonomickou, kulturní nebo sociální identitu.

2.8 Inventarizace majetku a závazků

Účetní závěrku předchází účetní uzávěrka. Uzávěrka představuje kroky, které mají za cíl uzavřít účetní období. Mezi tyto kroky lze zařadit:

- „*zaiúčtování uzávěrkových operací,*
- *provedení inventarizace majetku a závazků,*
- *daňová analýza a výpočet daně z příjmů a*
- *uzavření účetních knih (Šteker a Otrusinová, 2016, s.).“*

Následující část práce je věnována zmíněnému druhému kroku. Inventarizace je považována za významný a nezastupitelný nástroj ve VKS. Dle § 6 ZÚ, který odkazuje na § 29 a 30 ZÚ, jsou ÚJ povinné inventarizovat majetek a závazky. Pomocí inventarizace se zjišťuje skutečný stav jmenovaných položek a ověřuje, zda skutečný stav odpovídá zaevidovanému stavu v účetnictví vybrané ÚJ. Zároveň by měla inventarizace objasnit příčiny zjištěných rozdílů a navrhnout opatření k odstranění těchto inventarizačních rozdílů. Korporace má povinnost dokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení (Šteker a Otrusinová, 2016).

2.8.1 Členění inventarizací a inventur

Inventarizaci lze rozdělit na periodickou nebo průběžnou dle § 29, 30 ZÚ. První zmíněná inventarizace se provádí zpravidla jednou ročně v okamžiku sestavení řádné účetní závěrky. Zajišťuje jak fyzickou, tak i dokladovou inventuru. Je zaměřená na veškerý majetek, který má různou podobu a je sledovaný v účetnictví. V případech, kdy nelze fyzickou inventuru provést ke dni účetní závěrky, je možné ji uskutečnit v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období nebo v prvních dvou měsících následujícího období. Je s tím spjatá povinnost prokázat stav hmotného majetku ke dni účetní závěrky za pomoci údajů fyzické inventury, upravenou o přírůstky a úbytky za období od ukončení fyzické inventury do konce účetního období. Uvedené činnosti se provádějí za pomoci dokladové inventury.

Průběžná inventarizace se smí provádět u zásob, které účtují ÚJ podle druhů, míst skladování a podle hlediska odpovědnosti. Může se též provádět u dlouhodobého majetku, který mění své místo. Společnost si sama stanovuje termín inventarizace, pouze má povinnost inventarizovat majetek minimálně jednou za účetní období.

Část inventarizačních prací je spjatá s inventurami. Ty mají za úkol zjistit skutečný stav majetku a závazků k danému dni. Existují dva způsoby inventury. Jedná se o fyzickou a dokladovou, příp. kombinaci těchto dvou způsobů. Fyzická inventura se používá u majetku, u kterého lze zrakově zjistit jeho bytí. Dokladová inventura se provádí za pomoci např. účetních knih nebo smluv. Zjišťuje skutečný stav majetků, u kterých fyzická inventura není možná vzhledem k místu, kde se majetek v době uskutečnění inventury nachází. Může se i používat v případech, kdy povaha předmětu nedovoluje jiný způsob inventury, jedná se například o zjišťování stavu pohledávek či závazků, dohadné položky, rezervy a materiál na cestě (Schiffer, 2009).

2.8.2 Harmonogram inventarizací

Vzhledem k rozsáhlosti periodické inventarizace, na které se podílejí účetní i mimoúčetní zaměstnanci, je zapotřebí v předstihu vypracovat správně harmonogram. Časový plán má přispět k jednoduššímu průběhu. Na jeho vypracování by se měli podílet účetní, techničtí pracovníci a vedoucí skladů. Pracovníci, kterých se inventarizace týká, musí být v dostatečném předstihu informováni, aby s tím oni i jejich nadřízení počítali. Účastníci inventarizace musí být seznámeni s činnostmi, které se od nich vyžadují při inventuře a jejich nadřízení musí zvolit vhodná opatření po dobu jejich nepřítomnosti (Schiffer, 2009).

Harmonogram by měl kromě identifikačních údajů obsahovat předmět fyzické inventury a číselné označení příslušného syntetického nebo analytického účtu. Dále by mělo být definováno místo či místa, kde se příslušný majetek nachází. Měla by být zaznamenána i osoba, která je odpovědná za vybraný majetek. Obsahovat musí i jméno účetní, předsedy a zbylých členů komise, kteří jsou zodpovědní za provedení fyzické inventury. V neposlední řadě by měla být uvedena data:

- kdy se provede inventura,
- kdy se započne a ukončí fyzická inventura,
- kdy se vyhodnotí výsledky a
- kdy se předají inventarizační písemnosti ústřední inventarizační komisi (Schiffer, 2009).

2.9 Účetní závěrka

Po zaúčtování všech účetních operací, inventarizaci, daňové analýze a uzavření knih může ÚJ sestavit účetní závěrku. Před sestavením samotné účetní závěrky je vhodné zpracovat její časový harmonogram. V příloze č. 2 lze nalézt ukázkový časový harmonogram závěrky za rok 20X1. Od roku 2016 je platná kategorizace účetních jednotek, která je uvedena v tabulce 2.4.

Tabulka 2.4 Kategorizace účetních jednotek

Kategorie	Podmínka k rozvahovému dni	V mil. Kč		Počet zaměstnanců
		Aktiva celkem	Čistý obrat	
Mikro	nepřekračuje alespoň 2 kritéria	9	18	10
Malé	nepřekračuje alespoň 2 kritéria	100	200	50
Střední	nepřekračuje alespoň 2 kritéria	500	1 000	250
Velké	překračuje alespoň 2 kritéria	500	1 000	250

Zdroj § 1b ZÚ, vlastní zpracování

Jak tvrdí Elliot (2013), účetní závěrka je veřejný dokument, ze kterého čerpají různé subjekty informace. Subjektem mohou být akcionáři, podílníci, obchodní partneři, státní instituce, banky apod. Závěrka musí být správná, úplná a nezpochybnitelná.

Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. mohou mikro ÚJ sestavovat rozvahu v základním zkráceném rozsahu a malé ÚJ v rozšířeném zkráceném rozsahu. V případě účetní závěrky ve zkráceném rozsahu nemá ÚJ povinnost zveřejňovat Výkaz zisku a ztráty, Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu. Společnosti, které chtějí vyhotovovat závěrku ve zkráceném rozsahu, nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Podmínky, které stanovují povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou uvedeny v podkapitole 3.4. Auditované mikro a malé ÚJ mají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu a musí vyhotovit Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu. V neposlední řadě musí zpracovat výroční zprávu.

Střední a velké ÚJ mají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu, Přehled o peněžních tocích, Přehled o změnách vlastního kapitálu a musí připravit výroční zprávu.

3 Auditorské hodnocení úrovně vnitřního kontrolního systému

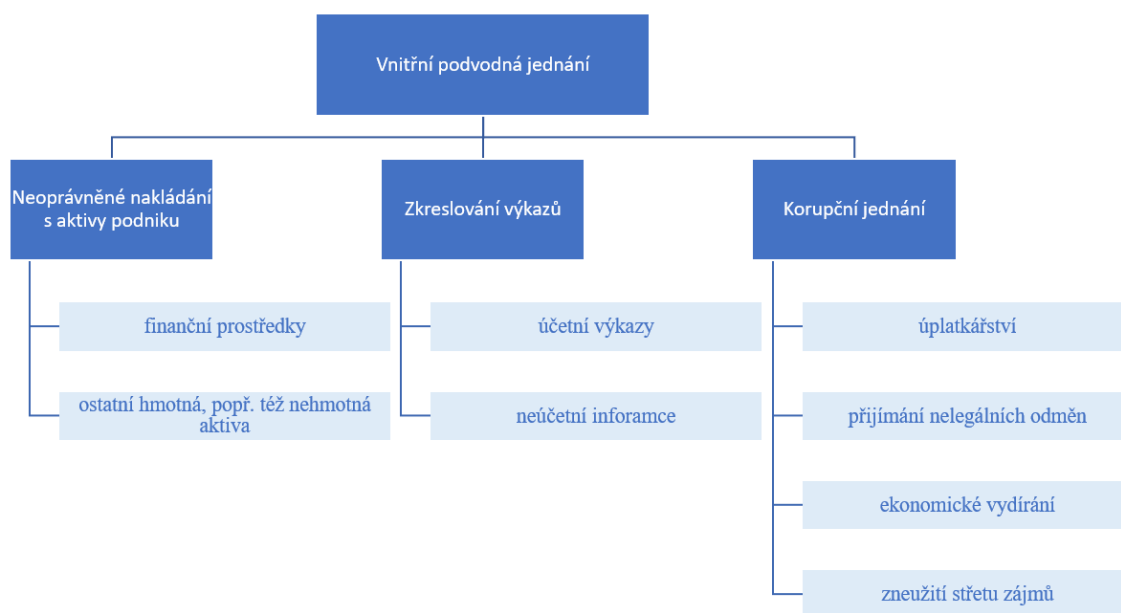
Daná část práce je zaměřena na auditorské hodnocení úrovně VKS. Vnitřní kontrola má za úkol ochraňovat majetek ÚJ tak, aby nedocházelo k odcizení či k jeho neoprávněnému užívání, proto první část třetí kapitoly je věnována důsledkům selhání VKS a nejčastějším chybám, které se zjišťují při auditu účetní závěrky. Následně se kapitola věnuje internímu auditu. V této oblasti je popsán Český institut interních auditorů, aktivity, přínosy a způsoby realizace interního auditu v organizacích. V práci jsou i definována kritéria, která určují povinnost ověření účetní závěrky auditorem a poté následuje kapitola o externím auditu. Tato část kapitoly je zaměřena na profesní organizaci auditorů, orgán pro veřejný dohled nad auditem, podmínky k získání auditorského oprávnění a existující překážky v poskytování auditorských služeb. Na závěr je popsán postup auditora při zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy.

3.1 Důsledky selhání vnitřního kontrolního systému a nejčastější chyby

Pokud nemá společnost vhodně zajištěn a nastaven vnitřní kontrolní systém, může docházet k podvodům a chybám. VKS má možnost chránit společnost před různými interními a externími podvody, které se mohou vyskytnout z důvodu nedodržování účetních zásad a pravidel nebo chybějící vnitropodnikové směrnice. Mezi interní škodlivé faktory lze zařadit neoprávněné nakládání s majetkem firmy, zkreslování výkazů a neúčetních informací a korupční jednání. Do externích podvodů se mohou zařadit činnosti, které mají za následek zkrácení daně a poplatků, zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, podvody pojistné, úvěrové, dotační a další. K eliminaci podvodů vzniklých ve společnosti může sloužit např. vytváření pozitivního pracovního prostředí, zavedení důsledného VKS a pravidelné zhodnocení jeho fungování, dodržování směrnic a pravidel, proškolení zaměstnanců a uvedení jasných důsledků pro ty, kdo podvádějí.

Práce se dále bude věnovat pouze interním podvodům, protože problematika podvodů je velmi rozsáhlá. Vnitřní podvody lze chápat jako protiprávní činy a jsou páchany úmyslně na úkor společnosti jejími zaměstnanci, členy statutárního orgánu apod. Podle Králíčka a Molína (2014), lze každé interní podvodné jednání přiřadit do jedné ze 3 základních skupin. Členění vnitřních podvodných jednání lze vidět na obrázku 3.1.

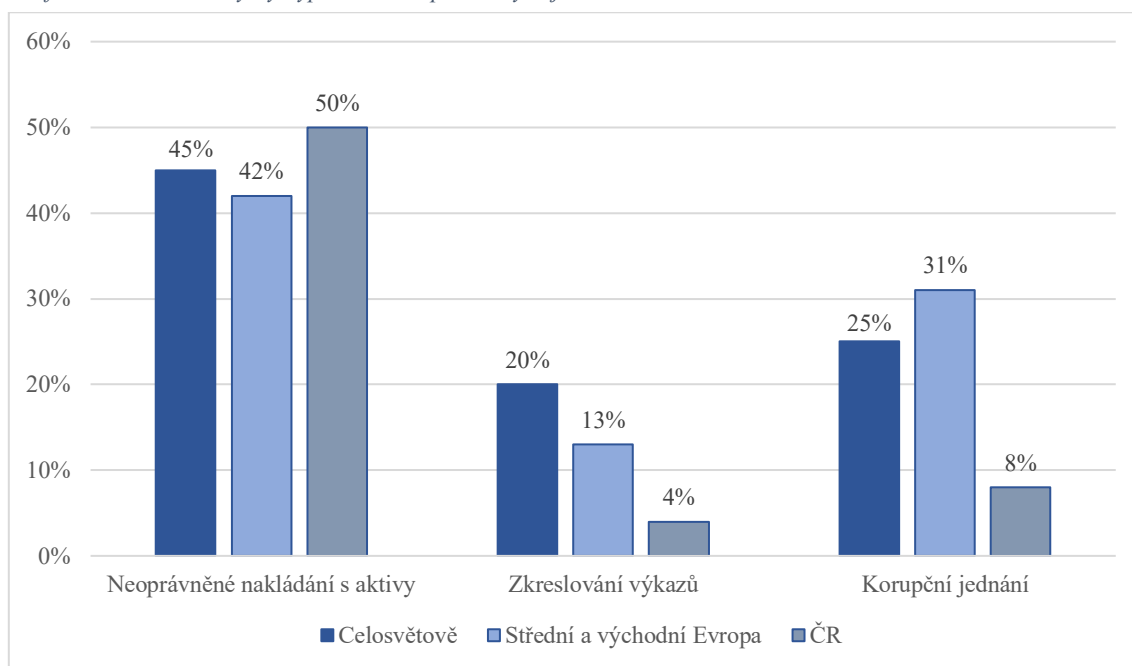
Obrázek 3.1 Členění vnitřních podvodných jednání



Zdroj: KRÁLÍČEK A MOLÍN (2014), *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*, vlastní zpracování

Na základě provedeného průzkumu od společnosti PricewaterhouseCoopers v roce 2018, kterého se zúčastnilo přes 7 tisíc společností ze 123 zemí, včetně 73 významných společností z České republiky, je možno zjistit, že nejčastějším způsobem podvodného jednání je neoprávněné nakládání s aktivy majetku. S největší pravděpodobností je to způsobeno tím, že tento druh podvodu je lépe odhalitelný. V grafu 3.1 jde vidět výše výskytu vybraných typů hospodářské kriminality.

Graf 3.1 Procentuální výskyt typů vnitřních podvodných jednání



Zdroj: PWC.COM (2018), vlastní zpracování

3.1.1 Neoprávněné nakládání s aktivy

Do skupiny neoprávněného nakládání s aktivy je možno zahrnout různorodé formy protiprávních jednání. Protiprávní jednání v této skupině lze rozdělit podle toho, na jaká aktiva jsou cílena. První podskupinou jsou finanční prostředky, které lze dále rozdělit na zatajované příjmy, krádeže a neoprávněné výdaje. Zatajování příjmů vzniká před vykazáním finančních prostředků. Z toho vyplývá, že při mimoúčetních zpronevěrách nevzniká transakce v účetnictví, a proto lze tuto formu podvodu těžce odhalit. Krádeže naopak vznikají až po vykazání finančních prostředků a lze je definovat jako úmyslné присвоjení prostředků, kterého se dopouští zaměstnanci společnosti. Podle Králíčka a Molína (2014, s. 121) mohou mít krádeže finančních prostředků formy:

- „krádež v průběhu prodejních (pokladních transakcí),
- krádeže mimo prodejní operace a
- krádeže peněžních prostředků určených k vložení na bankovní účty.“

Nejčastěji odcizení probíhá v průběhu transakcí. Všechny zmíněné techniky jsou popsány v tabulce 3.1.

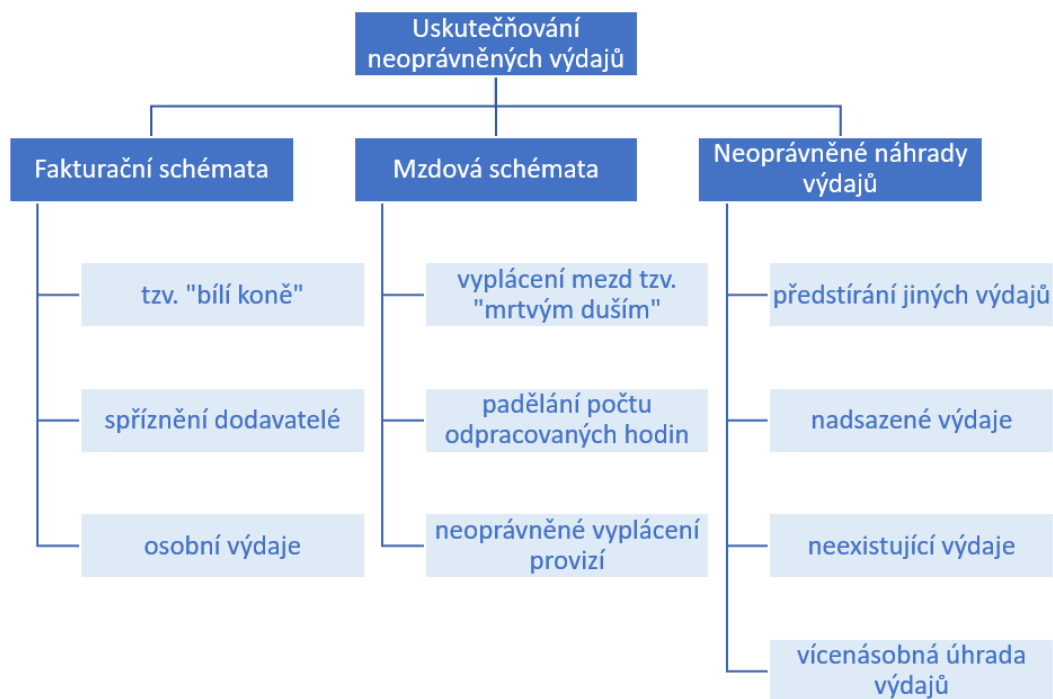
Tabulka 3.1 Techniky krádeží v průběhu prodejních transakcí

Krádeže v průběhu prodejní transakce	
Krádeže z jiných pokladen	Pokud zaměstnavatel disponuje s větším množstvím pokladen, tak pachatel zamaskuje odcizení tím, že chybějící částku nahradí z pokladny, která je svěřena jinému zaměstnanci.
Sbírání drobečků	Zaměstnanec odcizuje hotovost po velmi malých částkách v průběhu dlouhého období. Chybějící malé částky jsou přisuzovány nepřesnosti v evidenci.
Provádění zpětných operací	Pachatel provádí zpětná falešná storna původních transakcí, díky čemuž vzniká nesoulad mezi účetním a skutečným stavem zboží na skladě. Rozdíl je často hodnocen jako „běžný“ a odepisován do nákladů.
Úprava pokladních záznamů nebo pokladních zůstatků	
Zničení pokladních záznamů	
Krádeže mimo prodejní operace	
Pachatelé pro zakrytí činu používají tzv. násilné dorovnání. Násilné dorovnání může mít několik podob. Jedná se o úpravy účetního zůstatku účtu pokladny nebo výše zmíněných technik v tabulce, které jsou prováděny zpětně.	
Krádeže peněžních prostředků určených k vložení na bankovní účty	
Pachatel nevloží finanční prostředky na bankovní účet a manipuluje se záznamy o provedených transakcích.	

Zdroj: KRÁLÍČEK a MOLÍN (2014), *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu, vlastní zpracování*

Poslední zmíněná forma neoprávněného nakládání s finančními prostředky, která má podobu uskutečňování neoprávněných výdajů, jsou výdaje členěné do podob, které jsou zaznamenány na obrázku 3.2.

Obrázek 3.2 Členění neoprávněných výdajů



Zdroj: KRÁLÍČEK a MOLÍN (2014), *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu, vlastní zpracování*¹⁰

Vedle krádeží finančních prostředků je nutné zmínit také neoprávněné nakládání s dalšími druhy majetků podniku. Mohou mít podobu:

- „zneužití aktiv,
- *prostá krádež aktiv,*
- *vytvoření falešné dokumentace,*
- *nákupní schémata*¹¹ a
- *prodejní schémata*¹² (Králíček a Molín, 2014).“

¹⁰ Bílý kůň – Osoba, která je „nastrčena“ k páčání trestné činnosti, aby zakryla skutečného pachatele.

Spřízněný dodavatel – Dodavatel je spřízněn se zaměstnancem, přičemž dodavatel fakturuje plnění vyšší, případně i plnění neuskutečněná zaměstnavateli.

¹¹ Nákupní schémata – Dodavatel zaměstnavateli vyfakturuje plnění za určité aktivum, ale aktivum je zaměstnavateli odcizeno zaměstnancem. Zaměstnavatel musí zaplatit fakturu a znovu pořídit odcizené aktivum.

¹² Prodejní schémata – Jedná se např. o prodej aktiva za vyšší cenu, než je cena obvyklá.

3.1.2 Zkreslování výkazů

Podvodné jednání, které souvisí se zkreslováním výkazů, lze rozdělit na podvody související s účetními výkazy a neúčetními informacemi. Situace, které zkreslují neúčetní informace, jsou spojeny konkrétně se zaměstnancem a s jeho činností, anebo jinými interními a externími dokumenty. Existuje několik možností, jak lze zkreslit účetní výkazy. Tyto možnosti jsou zaznamenány na obrázku 3.3.

Obrázek 3.3 Způsoby zkreslování účetních výkazů



Zdroj: KRÁLÍČEK a MOLÍN (2014), Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu, vlastní zpracování

Vykazování fiktivních výnosů znamená, že ÚJ si zaúčtuje do svého účetnictví tržby za prodané zboží nebo služby, které nebyly ve skutečnosti realizovány. Jsou to vystavené faktury pro neexistující odběratele nebo špatně vystavené faktury pro existující obchodní partnery. ÚJ k zamaskování tohoto činu používá zpětné operace, které mohou mít formu vratky zboží nebo poskytnutí slev (Králíček a Molín, 2014).

ÚJ má povinnost dodržovat zásadu věcného souladu nákladů a výnosů. Tato zásada spočívá v tom, že při výpočtu výsledku hospodaření se vychází z nákladů a výnosů, které se vztahují ke stejnému objemu produkce. Příčinou nedodržení této zásady může být podvodné jednání ve formě předčasného vykazování výnosů. Dalším způsobem nedodržení uvedené povinnosti může být odsouvání nákladů do pozdějšího období, než se kterým věcně a časově souvisí.

Další způsob, kterým může společnost zkreslit účetní výkazy, je nesprávné ocenění aktiv. ÚJ má povinnost správně ocenit aktivum při jeho pořízení a následně ocenění majetku snižovat v případech, kdy je to vyžadováno. Dále může ÚJ úmyslně nezaúčtovat náklady nebo dluhy. Je možné do tohoto způsobu zařadit úmyslné nezaúčtování rezerv, ty na rozdíl od dluhů (nákladů) jdou složitěji odhalit.

Posledním způsobem, jak může ÚJ zkreslit účetní výkazy, je nesprávné zveřejňování informací v příloze k účetní závěrce. Společnosti jsou povinné uvést do přílohy účetní závěrky všechny významné informace, které se týkají její finanční pozice, jejich změn a výkonnosti podniku (Králíček a Molín, 2014).

3.1.3 Korupční jednání

Podle Chmelíka a Tomici (2011, s. 25): „Korupce je vztah dvou subjektů jednajících v rozporu s dobrými mravy spočívající v nabídce, příslibu, realizování výhody v něčí prospěch nebo akceptování takového požadavku za vyžádanou, nabídnutou nebo slíbenou odměnu.“

Český právní řád neobsahuje definici korupce a úprava postihu korupčního jednání není zakotvena na „jednom místě“. Postihy lze nalézt v českých právních normách soukromoprávních a trestněprávních. V obrázku 3.1 je rozděleno korupční jednání do několika skupin. Jednotlivé příklady korupčního jednání uvnitř společnosti jsou uvedeny v tabulce 3.2.

Tabulka 3.2 Příklady korupčního jednání

Trestné činy úplatkářství	
Přijímání provizí	Existuje zde tajná dohoda mezi dodavatelem a zaměstnancem. Cílem je předložení fiktivní nebo nadhodnocené faktury a její následné proplacení zaměstnavatelem. Zaměstnanec předem obdrží od dodavatele úplatek v podobě provize.
Zadávání zakázek	Zaměstnanec obdrží předem úplatek. Následně má zaměstnanec za úkol ovlivnit rozhodnutí zaměstnavatele při výběru dodavatele.
Přijímání nelegálních odměn	
Zaměstnanec obdrží úplatek za již uskutečněné transakce.	
Ekonomické vydírání	
Jedná se o pravý opak úplatkářství. Zaměstnanec požaduje sám úplatek od třetí osoby pod pohrůzkou negativních výsledků v případě neposkytnutí odměny.	
Zneužití střetu zájmu	
Zaměstnavatel nevědomě vstupuje do obchodních vztahů s dodavateli, na nichž má jeho zaměstnanec skrytý zájem. Tyto vztahy jsou realizovány za jiné než obvyklé ceny.	

Zdroj: KRÁLÍČEK a MOLÍN (2014), Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu, vlastní zpracování

3.1.4 Nejčastější chyby zjištěné při auditu účetní závěrky

Chyby zjištěné při auditu účetní závěrky mohou mít mnoho podob. První možností je, že externí auditor zjistí chyby v systému účetních závěrek a výročních zpráv. Pokud je zjištěna tato skutečnost v ÚJ, tak to může znamenat, že společnost má nezajištěný VKS. Z toho vyplývá, že nedodržuje pravidla a zásady, chybí vnitropodnikové směrnice a mohou vznikat zásahy do účetnictví, které zkreslují výsledek hospodaření a informace o subjektu. V neposlední řadě může v takovém podniku probíhat nedovolená manipulace s majetkem. Mezi podklady, které podporují fungující VKS lze zařadit:

- plány, zprávy a zápisy vlastního vnitřního kontrolního orgánu ÚJ (např. podklady z oddělení interního auditu),
- zprávy a zápisy externích kontrolních orgánů (zápisy kontrol finančního úřadu a české správy sociálního zabezpečení),
- výrok auditora z minulého období,
- organizační, metodické a řídicí směrnice,
- normy,
- a další.

Dále mohou existovat chyby v různých oblastech podniku. V níže uvedené tabulce 3.3 jsou vyjmenované nejčastější chyby, které se vyskytují v různých oblastech korporace.

Tabulka 3.3 Nejčastěji zjištěné chyby v ÚJ

Oblast	Chyby
Inventarizace	<ul style="list-style-type: none">- neexistuje vnitřní směrnice k inventarizacím- auditor se nemohl účastnit inventarizací- chybně stanovené osoby v inventarizační komisi- neprovedena řádně fyzická a dokladová inventura- chybně zachycené zjištěné rozdíly- nevyhotovený inventarizační zápis
Dlouhodobý majetek	<ul style="list-style-type: none">- chybně stanovená kategorie- chyby na inventárních kartách- chybné zařazení do užívání- nesprávně odepisován- chybně zaúčtován drobný majetek- nezaúčtovaná odložená daň- nevytvořená opravná položka- neprovedena fyzická inventura

Zásoby	<ul style="list-style-type: none"> - nesprávné vedení a zajištění skladu - chyby v metodách oceňování zásob - chyby v účtování (způsob A a B) - chybné účtování zásob vlastní činnosti na konci roku - nevytvořené opravné položky - neprovedena fyzická inventura
Pohledávky	<ul style="list-style-type: none"> - chybná klasifikace pohledávek podle splatnosti - chyby ve vykazování v rozvaze - nevytváření opravných položek - chybné proúčtování kurzových rozdílů - neprovedena dokladová inventura
Ostatní	- nedodržování aktuálního principu (položky vykázány do nesprávného účetního období)
	- nevytváření rezervy
	- chyby v oblasti vlastního kapitálu (chybné zaúčtování zvýšení základního kapitálu, tvorby fondu apod.)
	- chybné uzávěrkové operace a další nedostatky v účetnictví

Zdroj: KACR.CZ (2020), Příručka pro provedení auditu, vlastní zpracování

Chyby mohou nastat také v logických vazbách. Logické vazby existují mezi účtem pokladny a pokladní knihou, bankovním účtem a bankovními výpisy, účtem pohledávek a knihou pohledávek, účtem závazků a knihou závazků. Na konci účetního období musí ÚJ vykazovat na účtu pořízení materiálu a zboží nulový stav. V neposlední řadě musí společnost kontokorent přeúčtovat z bankovního účtu na účet krátkodobého úvěru.

Další chyby mohou být zjištěny v rozvaze, ve výkazu zisku a ztráty, v příloze a ve výroční zprávě. Zde by se mělo zaměřit na správnost vykazování např.:

- krátkodobosti a dlouhodobosti u pohledávek a závazků,
- brutto, korekce a netto,
- správnosti stavu za minulé období,
- početních chyb a zaokrouhlování,
- dodržení bilanční rovnice,
- obsah příloh,
- a další.

3.2 Zákonné normy auditu a další auditorské předpisy

Osoba vykonávající auditorskou činnost má povinnost se řídit zákonnými normami a dalšími auditorskými předpisy. Externí audit je podstatně více regulován legislativními předpisy a normami než interní audit. Je to zapříčiněno tím, že externí audit má sloužit k tomu, aby podal zainteresovaným subjektům věrný a poctivý obraz o finančním stavu vybrané společnosti. Interní audit slouží k interním potřebám. Normy a předpisy, které upravují oba druhy auditu, budou blíže popsány v kapitole.

3.2.1 Zákonné normy

Interní audit, který je realizován v orgánu státní správy, má povinnost dodržovat předpisy, které vydává Ministerstvo financí České republiky. Norma, která stanovuje povinnost ověřovat účetní závěrku obchodních společností externím auditorem, je ZÚ. Povinnost ověření závěrky je blíže popsána v podkapitole 3.4.

Dalším základním právním předpisem, kterým se musí řídit auditor, je zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále jen ZoA). Do předmětu úpravy lze dle § 1 zmíněného zákona zařadit zpracovávání příslušných předpisů Evropského společenství, definování výkonu auditorské činnosti a zaměřování se na působnost a postavení Komory auditorů ČR a Rady pro veřejný dohled nad auditorem. Je nutné zmínit, že zákon neřeší povinnost rotace všech auditorů, pokuty za neprovedení auditu (v ZÚ) a ceník za audit. V uvedeném zákonu lze nalézt odpovědi např. na otázky:

- Z jakého důvodu se provádí audit?
- Kdo může provádět auditorskou činnost?
- Jaké mohou nastat důvody pozastavení či zániku oprávnění k výkonu auditorské činnosti?
- Jakým způsobem si ÚJ vybírá auditora?
- Jaká odměna náleží auditorovi za vykonaný audit?
- Jaké jsou postihy při nedodržení zákonných norem?
- Co je Komora a jaké má orgány?
- Co je Rada pro veřejný dohled nad auditem?
- Jakým způsobem probíhá audit u subjektů veřejného zájmu a subjektů s majetkovou částí státu?

V § 2 je uvedená povinnost, že auditor musí dodržovat auditorské směrnice a profesní předpisy, které vydává Komora.

3.2.2 Mezinárodní standardy

Interní audit, který je realizován v závodu, má povinnost dodržovat předpisy společnosti a zároveň respektovat standardy vydávané IIA¹³. Hlavním cílem standardů je podporovat profesní rozvoj interních auditorů a zároveň definování kritérií pro fungování interních auditorských procesů jako celku. Za nejdůležitější standard lze považovat IPPF „*The International Professional Practices Framework*“, který je vydáván pravidelně a obsahuje jednotné principy a postupy interního auditu (na.theiia.org, 2019). Dále je vhodné zmínit, že existují normy ISO. Ty byly vytvořeny z důvodu sjednocení postupů ve všech zemích, které se rozhodly je akceptovat. Nejpoužívanější normy v interním auditu jsou ISO 9000. Jedná se o normy týkající se interních auditů, které souvisí se systémem řízení jakosti.

Mezinárodní auditorské standardy jsou vydávány IAASB¹⁴ a upravují způsob provádění externího auditu, prověrek, jiných zakázek a souvisejících služeb, které jsou realizovány v souladu s mezinárodními standardy. Za předpokladu, že v jednotlivých zemích existují domácí zákony, které se od mezinárodních standardů liší, mezinárodní standardy pro audit jim nejsou nadřazeny, ale zakázka nebude v souladu se zmíněnými standardy. Mezinárodní standardy IAASB zahrnují předpisy, které jsou uvedeny v tabulce 3.4.

Tabulka 3.4 Zakázkové standardy IAASB

Název standardu	Uplatnění
ISA Mezinárodní auditorské standardy	Využívají se při auditu historických účetních informací.
ISRE Mezinárodní standardy pro prověrky	Uplatňují se při prověřování historických účetních informací.
ISAE Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky	Používají se při ověřovacích zakázkách, ve kterých se jedná o jiné záležitosti, než je audit či prověrka historických účetních informací.

¹³ IIA – Institut interních auditorů

¹⁴ IAASB – Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, jeden z orgánů IFAC

ISRS Mezinárodní standardy pro související služby	Využívají se při shromažďovaných zakázkách.
	Používají se při zakázkách, u kterých je předmětem uplatnění dohodnutých postupů a informací.
	Uplatňují se při zakázkách na poskytování dalších souvisejících služeb podle IAASB.

Zdroj: KACR.CZ (2009), Předmluva k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrku, ostatní ověřovací zakázky a související služby, vlastní zpracování

V neposlední řadě se zvláště vydávají standardy ISQC – mezinárodní standardy pro řízení kvality, které se uplatňují při každé zakázce.

Mezinárodní standardy vznikají z důvodu globalizace. Audit tento trend v oblasti ekonomie respektuje a zároveň na něj reaguje vznikem nových nebo rozšířením stávajících mezinárodních standardů. Z těchto informací lze vyvodit, že se jedná o harmonizaci podmínek a postupů při výkonu auditorské činnosti v rámci jednotlivých států. Mezi významné organizace, které podporují harmonizaci, patří IFAC¹⁵ a FEE¹⁶.

Na závěr je vhodné zmínit, že české auditorské společnosti a auditoři mají povinnost se řídit některými mezinárodními standardy, protože byly uplatněny v předpisech, které byly vydány KAČR¹⁷. Nejznámější ISA standard je ISA 200, který má za úkol definovat obecné principy auditu závěrky a zároveň poskytnout auditorům návod k používání těchto předpisů.

3.2.3 Etický kodex

Interní auditoři by se měli řídit etickým kodexem, který sepsal Český institut interních auditorů z. s. Cílem kodexu je zdokonalení etické kultury ve vybrané profesi. Vztahuje se na fyzické a právnické osoby, které poskytují služby interního auditu. Od auditorů se očekává, že budou dodržovat základní zásady, které jsou popsány v tabulce 3.5.

¹⁵ IFAC – Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants)

¹⁶ FEE – Evropská federace účetních znalců (Fédération des Experts Comptables Européens)

¹⁷ KAČR – Komora auditorů České republiky

Tabulka 3.5 Zásady interního auditora

Zásada	Popis zásady
Integrita	Integritu auditora vytváří důvěra, která je základním atributem víry ve spolehlivost.
Objektivita	Auditoři prokazují nejvyšší úroveň profesionální objektivity, když objektivně hodnotí všechny podstatné okolnosti a nenechají se ovlivnit svými vlastními zájmy nebo zájmy jiných.
Důvěrnost	Auditoři respektují vlastnictví a hodnotu informací, které získávají od ÚJ a neposkytují tyto informace bez příslušného souhlasu. K porušení této zásady musí existovat právní nebo profesní povinnost tak učinit.
Kompetentnost	Auditor má poskytovat služby tak, aby uplatňoval potřebné vědomosti, dovednosti a zkušenosti.

Zdroj: INTERNIAUDIT.CZ (2000), *Etický kodex*, vlastní zpracování

Zmíněný etický kodex s dalšími důležitými prohlášeními, které vydává Institut interních auditorů poskytuje návod, jak postupovat při poskytování auditorských služeb.

Etický kodex pro auditory a účetní znalce, který byl přijat komorou auditorů České republiky, je platný od 15. července 2017 a je rozdělen na tři části. Část A se zaměřuje na základní principy, které musí auditor dodržovat. Tyto zásady jsou zaznamenány v tabulce 3.6.

Tabulka 3.6 Zásady externího auditora

Zásada	Popis zásady
Integrita	Auditor (účetní znalec) má povinnost být upřímný a čestný ve všech odborných a obchodních vztazích.
Objektivita	Auditor nesmí dovolit, aby zaujatost, střet zájmů nebo nepřipustný vliv jiných stran ovlivnil jeho profesní a odborné uvažování.
Odborná způsobilost a řádná péče	Auditor je povinen udržovat své odborné znalosti a dovednosti na úrovni potřebné k tomu, aby klientovi (zaměstnavateli) byl schopen poskytnout vysoce kvalifikované služby.
Důvěrný charakter informací	Auditor musí zachovat mlčenlivost a neposkytovat získané informace třetím stranám. Výjimku tvoří případy, kdy existuje právo či povinnost podle zákona nebo profesních předpisů.
Profesionální jednání	Auditor musí dodržovat příslušné zákony a vyhlášky. Nesmí jednat takovým způsobem, který by diskreditoval profesi.

Zdroj: KACR.CZ (2017), *Etický kodex ve znění účinném od 15. července 2017*, vlastní zpracování

Sekce B je zaměřena na způsob použití zásad v určitých situacích, ve kterých se může vyskytnout auditor. Nelze popsat všechny okolnosti a vztahy, proto se auditorům doporučuje obezřetnost v situacích, které nejsou popsány v kodexu. Dále je v tomto oddělení definována např. propagace odborných služeb a odměny. Auditor by neměl při

své propagaci odborných služeb znevážit profesi auditora. To znamená, že by měl být pravdomluvný a čestný. Neměl by vyzvedávat nabízené služby, odbornou kvalifikaci, zkušenosti a posměšně komentovat či srovnávat práci druhých. Poslední část C je věnována účetním znalcům.

3.3 Interní audit

Interní audit představuje ve společnosti nezávislou, objektivně ověřovací a konzultační činnost, která je zaměřena na předávání hodnot a ověřování procesů v organizaci. Audit napomáhá dosáhnout stanovených cílů tím, že přináší do společnosti systematický a disciplinovaný přístup k hodnocení a zlepšení účinnosti procesů řízení rizik, kontroly a řízení (na.theiia.org, 2019).

Dále kolektiv autorů tvrdí, že: „*Interní audit se zaměřuje na hodnocení vnitřního kontrolního systému v organizaci tím, že orgánům společnosti a vrcholovému managementu poskytuje informace, hodnocení, analýzy, doporučení a konzultace pro efektivní plnění stanovených úkolů (Podnikové řízení, 2013, s. 622).*“

Lze uvést spoustu dalších definic, ale všechny v podstatě tvrdí to stejné a to je, že interní audit by měl představovat detailní prověření jednotlivých činností, které se vyskytují v organizaci. Měl by poskytovat vzácné informace osobám, které mají na starost správu, řízení a vlastnictví společnosti. Interní auditor by svou činností měl zkvalitnit procesy, které se vyskytují v organizaci.

3.3.1 Český institut interních auditorů

V České republice vznikl v roce 1995 spolek interních auditorů za účelem prosazování a podpory rozvoje interního auditu v zemi. Český institut interních auditorů (dále jen ČIIA) je národním institutem mezinárodního institutu interních auditorů (IIA) a patří mezi členy Evropské konfederace institutů interních auditorů (ECIIA).

Nejvyšším orgánem ČIIA je Sněm, který se schází v pravidelných ročních intervalech. Činnosti řídí Rada v čele s prezidentem. Prezidentovy činnosti jsou kontrolovány tříčlennou kontrolní komisí.

Mezi hlavní náplně činností institutu lze zařadit např.:

- sdružování osob, které pracují v oboru interní audit a oblastech příbuzných,
- poskytování informací o rozvoji interního auditu v tuzemsku a v zahraničí,

- poskytování konzultací,
- publikování materiálů,
- organizování různých forem vzdělávacích akcí,
- a další (interniaudit.cz, 2020).

Členem ČIIA se může stát fyzická i právnická osoba, která má zájem se podílet na zkvalitňování a rozšiřování interního auditu. Každý člen musí respektovat etický kodex a standardy pro profesní praxi interního auditora. Etický kodex je blíže popsán v podkapitole 3.2.3. Členové musí též platit členské příspěvky ve stanovené výši a termínu. V neposlední řadě musí členové dodržovat stanovy a další vnitřní pravidla, která jsou schválena a vydána orgány institutu. V současné době má institut přes 1000 členů (interniaudit.cz, 2020).

ČIIA poskytuje svým členům řadu výhod. Jedná se např. o nabídku široké škály vzdělávacích kurzů a seminářů za zvýhodněnou cenu, bezplatný přístup do studovny a knihovny institutu, zprostředkovávání překladů standardů pro praxi interního auditu a další.

3.3.2 Aktivity a přínosy interního auditu

Interní audit má na starosti nespočet činností. Mezi tyto činnosti lze zařadit například ověřování VKS. Auditor má za úkol ověřovat funkčnost VKS a je oprávněn navrhnout kroky ke zlepšení vnitřní kontroly. Jak již bylo zmíněno výše v práci, jedna ze složek fungujícího VKS je i účetnictví, proto má auditor za úkol ověřovat, zda je účetnictví vedeno úplně, průkazně a správně. Auditor též musí prověřovat, zda se dodržuje politika vedení, směrnice a další vnitřní požadavky. Nesmí být opomenuta kontrola funkčnosti a bezpečnosti technologických a informačních postupů. Tato uvedená kontrola slouží k prevenci a případnému odhalení podvodů. Dále by se měl auditor zaměřovat na úspornost, účelnost a ekonomickou efektivnost operací. V neposlední řadě by se měl zabírat správností finančního řízení a kontrolou nefinančních informací v rámci ÚJ (Podnikové řízení, 2013).

Tyto všechny výše zmíněné činnosti by měly být přínosem společnosti v různých podobách. Pokud je audit prováděn efektivně, tak může vést ke snížení provozních nákladů. Je to zapříčiněno tím, že díky jeho návrhům se může zlepšit plánování v organizaci, a to by mohlo mít za následek zmenšení počtu zmatků a oprav v procesech

společnosti. Dále by s tím mohlo souviset i zvýšení produktivity. Zákazníci by díky těmto opatřením mohli být též spokojeni, protože by se mohla zvýšit kvalita nabízeného zboží či služeb.

Dalším přínosem interního auditu by mohlo být zvýšení bezpečnosti v organizaci. Pokud by auditor navrhl taková opatření, která by zajistila kvalitní zaškolení pracovníků a náležitě sepsané instrukce k práci, vznikl by v ÚJ efektivní systém bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. V neposlední řadě může vést proces efektivního auditu ke zlepšení morálky ve společnosti. Je to zapříčiněno tím, že zaměstnanci vidí zlepšení v procesech, k nimž dochází na základě jejich poznatků z praxe. Audit lze považovat za mezičlánek mezi managementem a zaměstnanci.

3.3.3 Zajištění interního auditu ve společnosti

Existují dva způsoby, jak lze zajistit interní audit ve společnosti. První z nich je, že společnost vytvoří oddělení interního auditu. V tomto případě si musí organizace určit počet auditorů, které bude muset vyškolit. Tento počet závisí na několika faktorech. Odvíjí se to od velikosti organizace, typu výrobního produktu nebo poskytnuté služby a definování předmětu každého auditu (Dvořáček, 2005). Při špatně zvoleném počtu auditorů může nastat situace, že auditori jsou pracovníčně vytíženi, jejich audity jsou pouze povrchní a jejich výsledkem nejsou zjištění, která by napomáhala k efektivnímu plnění stanovených úkolů. Organizace si musí též stanovit, zda bude vyžadovat po auditorovi specifické odborné znalosti z odvětví, ve kterém působí. Pokud bude například působit v automobilovém průmyslu, bude vyžadovat znalosti a metodiky analýzy možných způsobů a důsledků poruch, procesů schvalování sériové výroby apod. V neposlední řadě si společnost musí uvědomit, jaké osobní vlastnosti vytvářejí dobré auditory. Podle ISO 19011 existují klíčové osobní vlastnosti efektivního auditora a podnik by měl ve výběru vhodného kandidáta tyto vlastnosti brát v potaz. Podle uvedeného standardu by měl být auditor etický, přístupný názorům, diplomatický, všímavý a vnímavý. Phillips (2009) tvrdí, že by měl být dobrý auditor navíc vytrvalý, důkladný a pečlivý.

Z výše uvedených informací lze zjistit, že pouhý výběr vhodného kandidáta na pozici interního auditora je velmi komplikovaný proces. Z toho důvodu mnoho společností v dnešní době volí druhou variantu zajištění interního auditu. Jedná se o externí zajištění. Mezi hlavní výhody tohoto způsobu zajištění interního auditu patří, že existuje transparentní provázanost mezi vynaloženými náklady a souvisejícími přínosy. Nezpochybnitelná výhoda pro společnost plyne i z toho, že nemusí zajišťovat

vzdělávání v oblasti interního auditu či jiných specializovaných oblastí pro své zaměstnance. Dále má organizace možnost spolupracovat s auditory, kteří mají dlouhodobé zkušenosti. Podle Kafky (2009) lze považovat za největší nevýhodu externího zajištění, že auditori mají nižší znalosti specifického prostředí společnosti, jejich cílů, přístupu managementu a neformálních vazeb v podniku. Další nevýhodou, která plyne z uvedeného přístupu, je náročnost v plánování vzájemné spolupráce.

Z výše uvedených informací lze vyvodit, že způsob zajištění interního auditu je na rozhodnutí každé společnosti. Obě varianty mají své kladné i záporné stránky. K rozhodnutí je nutné, aby si každá organizace určila své požadavky na interní audit a následně se rozhodla, který způsob zajištění bude tou správnou variantou pro ni.

3.4 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

Právní pramen, který upravuje zmíněnou povinnost je ZÚ. Povinnost ověřovat účetní závěrku je upravena v § 20. Zde je stanoveno, že ověřovat účetní závěrku a výroční zprávu auditorem mají ÚJ, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. Dále mají zmíněnou povinnost velké účetní jednotky s výjimkou vybraných ÚJ, které nejsou subjekty veřejného zájmu. Povinnost ověření závěrky auditorem mají i střední účetní jednotky a malé ÚJ, pokud jsou akciovými společnostmi či svěřeneckými fondy dle ZÚ. Tyto ÚJ musí k rozvahovému dni účetního období, za který se závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročit nebo dosáhnout alespoň jedno z uvedených kritérií. Zmíněná kritéria jsou:

- celková aktiva vyšší než 40 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obrátu 80 000 000 Kč a
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Ostatní malé a mikro ÚJ jsou povinny mít ověřenou účetní závěrku a výroční zprávu auditorem v případě, pokud k rozvahovému dni účetního období a účetního období bezprostředně předcházejícímu překročí nebo dosáhly alespoň dvou kritérií, která jsou výše zmíněna.

Povinný audit mají i subjekty veřejného zájmu a vybrané ÚJ. Je to z důvodu, že se vždy považují za velkou ÚJ. Mezi subjekty veřejného zájmu lze zařadit ÚJ se sídlem v ČR, kterými jsou:

- kótované společnosti,

- banky,
- pojišťovny a zajišťovny,
- penzijní společnosti a
- zdravotní pojišťovny.

Do vybraných ÚJ se zařazují např. složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace atd.

Druhá zákonná norma, která se zaměřuje na vybranou problematiku, je zákon č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev. V § 12 je stanoveno, že při přeměnách mají všechny zúčastněné osoby povinnost ověřit konečnou nebo mezitímní účetní závěrku auditorem, pokud alespoň jedna ze zúčastněných osob na přeměně má povinnost ověřit konečnou případně mezitímní účetní závěrku auditorem podle zákona o účetnictví.

3.5 Externí audit

Externí audit bývá nejčastěji spojován s auditem finančních výkazů společnosti. Ostatní varianty externího auditu se mohou zaměřovat na kontrolu jakosti, ekologie aj. Následující text je věnován pouze externímu auditu, který se zabývá účetními výkazy. Komora auditorů České republiky (2020) tvrdí, že *„posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislého a kvalifikovaného odborníka na věrohodnost účetní závěrky sestavené a zveřejněné vedením účetní jednotky.“*

Externí auditor má za úkol ověřovat, zda informace a údaje v účetní závěrce poskytují věrný a poctivý obraz o finanční pozici, výsledcích hospodaření a příp. peněžních tocích v souladu s českou nebo jinou účetní legislativou. Často bývá účetní závěrka vyhotovena v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Auditor není oprávněn nařizovat změny a opravy údajů vykázaných ÚJ.

Hlavní rozdíl mezi externím a interním auditem spočívá v cílech. Jak již bylo zmíněno v podkapitole 3.3, cílem interních auditorů je hodnotit funkčnost VKS a tím napomáhat organizaci plnit cíle efektivněji. Oproti tomu externí auditoři mají za úkol ověřovat, zda společnost dodržuje pravidla, ke kterým se hlásí nebo jí jsou nařízeny legislativou. Další rozdíl mezi interním a externím auditem je v tom, že externí audit je

ze zákona povinen u vybraných společností. Informace o povinnosti externího auditu jsou definovány v podkapitole 3.4.

3.5.1 Komora auditorů České republiky

„Komora auditorů České republiky (dále jen KAČR nebo Komora) je samosprávná profesní organizace zřízená zákonem o auditorech za účelem správy auditorské profese v České republice (kacr.cz, 2020).“ Organizace byla založena v roce 1993. Jedná se o právnickou osobu, která sídlí v hlavním městě. Funkce a úkoly KAČR jsou uvedeny též v ZoA. Komise má na starosti např.:

- zajišťování podmínek pro kontrolu kvality činnosti,
- kontrolování auditorů a asistentů, zda dodržují ustanovení ZoA,
- vydávání vnitřních předpisů Komory, etického kodexu a auditorských standardů s výjimkou standardů upravených právem Evropské unie,
- vedení seznamů auditorů, asistentů a auditorských společností,
- vytváření předpokladů pro přípravu asistentů ke složení auditorské zkoušky,
- vytváření předpokladů pro průběžné profesní vzdělávání statutárních auditorů,
- vydávání auditorského oprávnění,
- rozhodování o pozastavení a zákazu výkonu auditorské činnosti
- a další (kacr.cz, 2020).

KAČR k výkonu činnosti má podle ZoA povinnost zřídit orgány. Těmito orgány jsou podle ZoA v § 32 sněm, výkonný výbor s prezidentem komory, dozorčí komise a kárná komise. Nejvyšším orgánem KAČR je Sněm a je svoláván minimálně jednou za dva roky výkonným výborem. Tvoří jej všichni statutární auditori, kteří jsou zapsáni v seznamu auditorů. V § 33 jsou uvedeny veškeré pravomoci, které přísluší tomuto orgánu. Jedná se např. o volbu členů do ostatních orgánů komise, schvalování etického kodexu, rozhodování o výši povinného příspěvku auditorů a další.

Výkonný výbor je podle § 34 výkonným orgánem KAČR a v jeho čele stojí prezident komory. Skládá se ze 14 členů a zpravidla se schází jednou za dva měsíce. Pravomoci jsou dány ZoA, usnesením sněmu, statutem a ostatními vnitřními předpisy.

Do jeho kompetence lze zařadit např. svolávání sněmu a příprava podkladů pro jeho zasedání, zajišťování vedení seznamu auditorů a průběh auditorských zkoušek.

V § 35 je legislativně upravena dozorčí komise. Jedná se o kontrolní orgán KAČR a počet členů a náhradníků stanovuje statut. Musí se řídit mimo jiné dozorčím řádem a má povinnost jednou za šest měsíců informovat Komoru a Radu o výsledcích své činnosti. Uvedený orgán má na starosti kontrolu dodržování ZoA, auditorských standardů, etického kodexu a jiných právních předpisů.

Posledním orgánem je kárná komise a ta má v kompetenci provádět kárné řízení podle zákona. Počet členů a náhradníků stanovuje statut Komory a orgán se musí řídit kárným řádem. Orgán má povinnost jednou za tři měsíce poskytnout Radě informace o uložených opatřeních a minimálně jednou za šest měsíců musí Komoru a Radu informovat o výsledcích své činnosti.

3.5.2 Rada pro veřejný dohled nad auditem

Rada pro veřejný dohled nad auditem (dále jen Rada) je nezávislým¹⁸ orgánem veřejného dohledu nad výkonem auditorské činnosti a její právní úprava je zakotvena v ZoA. Jedná se o právnickou osobu se sídlem v Praze. Byla zřízena na základě požadavku Evropské unie. Tento požadavek byl vyjádřen ve Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006.

Důvodem pro zřízení zmíněného orgánu je, že má za úkol zvýšit důvěryhodnost auditorské profese a ÚJ, jejichž závěrka je ověřená externím auditorem a dále má zajistit efektivní spolupráci mezi orgány dohledem nad auditorskou činností v ostatních členských státech Evropské unie i mimo ni.

Orgány Rady jsou prezidium, prezident Rady, kontrolní výbor a disciplinární výbor. Dále Rada zřídila dvě poradní komise. Jedná se o komisi pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky a komisi kontroly hospodaření (rvda.cz, 2020).

Výkonným orgánem Rady je Prezidium a tvoří jej šest členů, které jmenuje ministr financí ve spolupráci s Českou národní bankou. Zasedá minimálně jednou za tři měsíce a jednání svolává prezident Rady.

¹⁸ Nezávislý orgán – Není orgánem státu a je nezávislý i na auditorské profesi a Komoře auditorů.

Kontrolní výbor je pětičlenný tým a v jeho čele působí předseda jmenovaný prezidentem Rady na návrh Prezidia. Orgán organizuje a řídí kontroly kvality u auditorů, kteří provádí povinný audit alespoň jednoho subjektu veřejného zájmu. Dále předkládá prezidiu ke schválení návrh souhrnné zprávy o systému zajištění kvality a návrh plánu kontroly kvality.

Disciplinární výbor se skládá z pěti členů a v jeho čele stojí též předseda jmenovaný prezidentem Rady na návrh Prezidia. Činnosti, které má na starosti disciplinární výbor jsou uvedeny v § 39b.

3.5.3 Získání auditorského oprávnění

V § 4 ZoA jsou uvedeny podmínky pro vydání auditorského oprávnění fyzické osobě. Tyto podmínky jsou zaznamenány v tabulce 3.7.

Tabulka 3.7 Podmínky pro vydání auditorského oprávnění fyzické osobě

Vzdělání	Osoba získala vysokoškolské vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu, nebo
	získala zahraniční vysokoškolské vzdělání. Studijní program musí být na základě mezinárodní smlouvy nebo jiného předpisu, který je uznávaný Českou republikou, nebo
	dokončila studium, které je uznávané příslušným členským státem za součást jeho vysokoškolského systému a poskytuje studentovi vysokoškolskou kvalifikaci.
Svéprávnost	Osoba musí být plně svéprávná.
Bezúhonnost	Osoba nebyla pravomocně odsouzena pro trestný čin spáchaný úmyslně,
	nebyla pravomocně odsouzena pro trestný čin spáchaný z nedbalosti v souvislosti s prováděním auditorské činnosti a
	osoba má z profesního hlediska dobrou pověst.
Odborná praxe	Osoba musí absolvovat po dobu alespoň 3 let odbornou praxi podle § 29 nebo odbornou praxi v obdobné pracovní pozici v jiném členském státě.
	Rozsah praxe je stanoven minimálně 35 hodin týdně nebo po ekvivalentní dobu 3 let, pokud byla praxe v rámci týdne kratší.
Pracovní poměr	Osoba není v pracovním poměru nebo v obdobném poměru, s výjimkou pracovního poměru vysokoškolského učitele nebo pracovního poměru u auditora nebo u auditorské společnosti.
	Osoba nevykonává činnost neslučitelnou s poskytováním auditorských služeb.
Zkouška	Osoba úspěšně složila zkoušku

Seznam	Osoba je vedena v seznamu asistentů auditora.
	Osoba nebyla vyškrtuta ze seznamu auditorů v souvislosti s uložením kárného opatření nebo uplynula doba stanovená zákonem.
Nedoplatky	Osoba musí mít uhrazený poplatek ve výši stanovené komorou.
	Nesmí mít nedoplatky na daních, odvodech pojistného apod.
Úspěšné složení slibu auditora	

Zdroj: HAKALOVÁ (2010), Účetní závěrka a auditing, vlastní zpracování

Do třiceti dnů ode dne doložení splnění všech požadavků umožní komora žadateli složit slib. Po složení slibu Komora musí bezodkladně vydat oprávnění a zapsat osobu do rejstříku. Vydání auditorského oprávnění obchodní společnosti je legislativně upraven v § 5 ZoA.

3.5.4 Překážky v poskytování auditorských služeb

Podle Hakalové (2010) musí auditor dodržovat vnitřní předpisy Komory, mezinárodní auditorské standardy, auditorské standardy vydávané KAČR a profesní předpisy. Mezi profesní předpisy lze zařadit např. etický kodex, který je popsán již v podkapitole 3.2.3.

V etickém kodexu je zmíněno, že auditor musí být nezávislý. Tato nezávislost může být chápána v některých případech jako překážka v poskytování služeb ÚJ, pokud má s organizací finanční, obchodní nebo pracovně právní vztahy. Dále jeho nezávislost může být ohrožena, pokud má vztah s osobami či zaměstnanci ÚJ. Může se jednat například o přátelské nebo příbuzenské vztahy. V neposlední řadě může být ovlivněn přijatými dary od ÚJ nebo odebráním služeb či zboží, které poskytuje společnost.

Auditor nemůže zapomenout, že nesmí vykonávat podnikatelskou činnost, která má znaky podnikání. Mezi tyto činnosti se nezařazuje:

- daňové poradenství,
- výkon funkce insolvenčního správce či likvidátora,
- činnost znalce a mediátora,
- správa vlastního majetku
- a další činnosti uvedené v ZoA.

3.6 Postupy auditora při zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy

Obecný postup provádění auditorské činnosti je možné rozdělit do několika fází, které jsou uvedeny v tabulce 3.8.

Tabulka 3.8 Fáze auditorského postupu

Činnost před uzavřením smlouvy	Posouzení rizika zakázky a reakce na něj
	Stanovení podmínek zakázky
Předběžné plánovací procedury	Porozumění činnostem a oblasti podnikání klienta
	Porozumění kontrolnímu prostředí
	Porozumění účetnímu systému
	Provádění předběžných analytických procedur
	Stanovení plánovací hladiny významnosti
Vytvoření plánu auditu	Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potencionálních nesprávností
	Plánování auditorského přístupu
	Plán testů vnitřních kontrol
	Plán testů věcné správnosti
	Shrnutí a projednání plánu auditu
Provedení auditu	Provádění testů spolehlivosti
	Provádění analytických testů věcné správnosti
	Provádění testů detailních výdajů
	Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti
	Posouzení účetní závěrky
Závěr a vydání zpráv	Posouzení následných událostí
	Získání prohlášení vedení společnosti
	Příprava shrnutí závěru auditu
	Zpráva auditora

Zdroj: HAKALOVÁ (2010, s. 108), Účetní závěrka a auditing

V uvedené tabulce lze vidět, že auditorský postup se skládá z pěti fází. Následující část práce se podrobněji zaměří na jednotlivé fáze auditu.

Před uzavřením smlouvy o provedení auditu musí auditor vyhodnotit, zda zakázku přijme nebo ne. Mezinárodní standardy mu stanovují povinnost pečlivě posoudit rizika, která souvisí s přijetím zakázky a případně reagovat na tato rizika příslušným způsobem. V příloze č. 3 lze nalézt ukázkový formulář, který slouží k vyhodnocení základních otázek před přijetím zakázky. Pokud se jedná o komplikovanější zakázku, je

vhodné použít podpůrný dokument, který je zaměřen podrobněji na rizika zakázky a je uvedený v příloze č. 4. Je nutné zmínit, že dokument se bude lišit podle toho, zda se jedná o opakující se zakázku nebo prvoroční. Následně po vyplnění formulářů by měl auditor ve svém vlastním zájmu i zájmu ÚJ uzavřít vzájemnou dohodu o podmínkách zakázky. Dohoda by měla mít písemnou formu a být v souladu s právními předpisy a mezinárodními standardy (Hakalová, 2010).

V rámci předběžných plánovacích procedur musí auditor pochopit činnosti a oblasti podnikání ÚJ. K získání informací využívá informace od vedení společnosti a zaměstnanců. Auditor by měl navštěvovat management společnosti a posuzovat zprávy a další dokumenty. Auditor by měl porozumět vnitřnímu kontrolnímu systému, který funguje v dané organizaci. V příloze č. 5 je uvedený formulář, který může auditor využít k porozumění vnitřního kontrolního systému v organizaci. Také by se měl auditor zaměřit na účetní systém ÚJ. Zde by si měl zjistit, jak organizace využívá výpočetní techniku, pomocí které zpracovává účetnictví. Poté by měl předběžně zanalyzovat účetní zůstatky na jednotlivých účtech v hlavní účetní knize. Tyto logické vazby jsou již zmíněny v podkapitole 3.1.4. V neposlední řadě musí auditor stanovit tzv. hladinu významnosti. Jedná se o částku nesprávnosti, která se bude považovat za významnou ve vztahu k účetní závěrce. Uvedená hladina slouží jako základna k identifikaci nesprávností, které jsou významné ve vztahu ke všem výkazům účetní závěrky.

Audit by měl být naplánován tak, aby se efektivním způsobem získalo přiměřené ujištění, že žádná případná chyba nezpůsobí výrazné zkreslení závěrky. Auditor z tohoto důvodu provádí testy spolehlivosti a věcné správnosti. Pokud se auditor chce spolehnout na VKS společnosti, musí otestovat vnitřní kontroly, zda v průběhu období efektivně fungují. Plán auditu by měl být ukončen shrnutím.

Při samotném provádění auditu se využívá různých metod, technik a testů. V příloze č. 6 lze nalézt ukázkou konfirmačního dopisu, který slouží jako jeden ze způsobů testování pohledávek a závazků v ÚJ. Z důvodu obsáhlosti činnosti auditora je nutné využívat speciální softwary, které usnadňují kontroly a nesmí být opomenuto, že není v silách auditora ověřit účetní závěrku a výroční zprávu tak, aby byla plně zaručena bezchybnost. Vždy existuje možnost výskytu chyby. Je to zapříčiněno metodou výběru vzorků. Potencionální nesprávnost by ale neměla být významná (Hakalová, 2010).

V poslední fázi probíhají závěrečné procedury a vydání zprávy auditora. Auditor musí připravit dokumentaci, která obsahuje jeho zjištění a skutečnosti týkající se ověření závěrky a výroční zprávy. Auditor musí posoudit i následující události, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro ÚJ. Po obdržení písemného prohlášení vedení společnosti o odpovědnosti za sestavení účetní závěrky a výroční zprávy musí provést auditor shrnutí závěrů.

Auditor má povinnost vést o průběhu auditu spis, který má písemnou i elektronickou podobu. Náležitosti spisu lze nalézt v ZoA. Auditorská činnost je zakončena zprávou auditora a vypracováním dopisu pro vedení společnosti (tzv. Management letter). Zpráva auditora obsahuje výrok auditora, který může být:

- bez výhrad,
- bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti,
- s výhradou,
- záporný,
- odmítnutí vydání výroku.

Zpráva poskytuje ujištění interním a externím uživatelům, že informace ve výkazech nejsou zkresleny. Další náležitosti, které má obsahovat zpráva auditora, lze vidět v příloze č. 7.

V ZÚ je stanoveno, že pokud ÚJ má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, může závěrku a výroční zprávu zveřejnit až po jejich ověření auditorem a po schválení příslušným orgánem organizace. Lhůtou je 30 dní od splnění podmínek a nejpozději však do dvanácti měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky.

4 Analýza a zhodnocení vnitřního kontrolního systému ve vybrané obchodní korporaci

Čtvrtá kapitola je zaměřena na analýzu a zhodnocení vnitřního kontrolního systému vybrané obchodní korporace XY, s.r.o. (dále jen korporace nebo organizace), která působí na trhu s realitami. První část kapitoly je zaměřena na charakteristiku vybrané korporace. Následně je kapitola věnována analýzám vybraných prostředí organizace. K rozboru makroprostředí je použita analýza PEST a pro strategickou analýzu je zvolena SWOT analýza. Následně je práce zaměřena na účetní zásady a principy, které by měly být dodržovány v organizaci. Závěr kapitoly je věnován popisu a zhodnocení vnitřního kontrolního systému a auditu korporace.

4.1 Charakteristika vybrané obchodní korporace

XY, s.r.o. patří mezi největší poskytovatele nájemního bydlení v České republice. Nástupnická společnost, která vznikla v rámci fúze, byla zapsána do obchodního rejstříku v roce 2016 a je vedena u jednoho z krajských soudů v České republice. Hlavním předmětem podnikání vybrané korporace je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Vlastní tisíce nájemních bytů v určitých částech České republiky, které se snaží postupně modernizovat. Dlouhodobou strategií korporace je rozšiřovat své portfolio za účelem poskytování kvalitního nájemního bydlení a uspokojování potřeb svých klientů.

Jedná se o korporaci s ručením omezeným a z toho vyplývá, že podléhá české legislativní úpravě, která je obsažena v zákoně č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích a v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Dle platných českých zákonů musí korporace s ručením omezeným před založením splnit určité podmínky. Jedná se o:

- ✓ uzavření společenské smlouvy,
- ✓ vklad základního kapitálu ve výši od 1 Kč (od 1. 1. 2014 změna, před uvedeným datem minimální výše základního kapitálu činila 200 000 Kč),
- ✓ splacení peněžitých vkladů (vkladové ážio a minimálně 30 % z každého peněžitého vkladu do data zápisu obchodního rejstříku, zbytek základního kapitálu musí být splacen do 5 let od vzniku společnosti, nestanoví-li smlouva jinak),
- ✓ získání živnostenského oprávnění,

✓ povinnost vést účetnictví.

Vybraná korporace ručí celým svým majetkem na rozdíl od společníků, kteří ručí společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili své vkladové povinnosti dle stavu, který je zapsaný v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění. XY, s.r.o. má jednoho společníka, který má svůj vklad 100 % splacen. Z toho vyplývá, že uvedený společník má 100% podíl na korporaci.

Jelikož je vybraná korporace emitentem dluhopisů, tak dle platné české legislativy má povinnost sestavovat statutární účetní výkazy v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

4.2 Pest analýza

Již v podkapitole 2.1 bylo vysvětleno, z jakých částí se skládá prostředí obchodní korporace. Nyní se práce zaměří na makroprostředí korporace. Ke zhodnocení tohoto prostředí je vybrána analýza PEST. Tato metoda je aplikována z toho důvodu, že vlivům vnějšího prostředí musí čelit každý podnik a nemůže se jim bránit. Zmíněná analýza zkoumá politicko-legislativní faktory, ekonomické faktory, sociálně-demografické faktory a technické a technologické faktory.

4.2.1 Politicko-legislativní faktory

Mezi politicko-legislativní faktory, které ovlivňují vybranou korporaci, lze zařadit zákony České republiky a mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

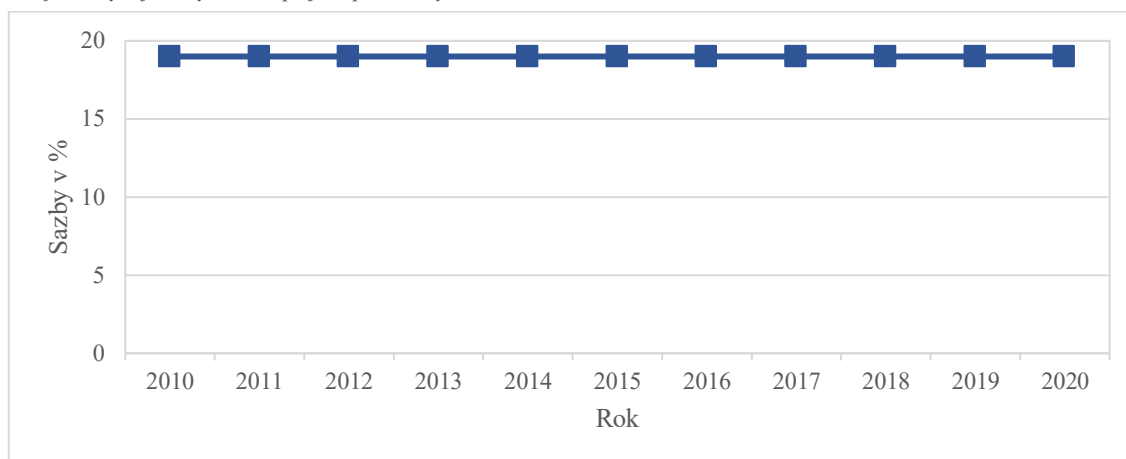
Vybraná korporace podniká na území České republiky, a proto podléhá zákonům, vyhláškám, nařízením vlády a dalším právním normám, které jsou platné na stanoveném území. Vybrané právní předpisy, kterými se musí korporace řídit v České republice, jsou již zmíněny v podkapitole 2.2.

Na korporaci má značný vliv vývoj daně z příjmu právnických osob. Od roku 2010 se sazba daně drží konstantně na 19 %. Pokud by se zvýšila sazba, tak by to pro podnik znamenalo zvýšení finanční zátěže. V grafu 4.1 lze vidět konstantní vývoj sazby daně z příjmu právnických osob na území České republiky. Konečnou výši daně neovlivňuje pouze sazba daně, ale i položky odečitatelné od základu daně, které jsou uvedeny v § 34 zákona o dani z příjmu. Jedná se o:

- „daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo její část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje,
- výdaj na podporu výzkumu a vývoje nebo na podporu odborného vzdělávání.“

Dále například mohou korporace od základu daně odečíst hodnotu poskytnutých darů, pokud tato hodnota činí minimálně 2 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně, který je již snížen o odečitatelné položky.

Graf 4.1 Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob



Zdroj: PAMPROFI.CZ (2020), Praktické informace - daňové tabulky, vlastní zpracování

Po výpočtu daňové povinnosti má právo si poplatník uplatnit slevy na dani. Jedná se o:

- 18 000 Kč pokud zaměstnává osobu se zdravotním postižením,
- 60 000 Kč pokud zaměstnává osobu s těžším zdravotním postižením.

Všechny tyto vybrané aspekty, které jsou zmíněné v české legislativě, mohou ovlivnit situaci korporace. XY, s.r.o. by měla neustále kontrolovat novelizace českých zákonů.

Na konci předchozí podkapitoly bylo zmíněno, že korporace má povinnost sestavovat statutární účetní výkazy v souladu s IFRS, protože je emitentem dluhopisů. Z uvedeného tvrzení vyplývá, že firma musí sledovat nejen novelizace českých zákonů, ale i změny v mezinárodních standardech. Mezi standardy ovlivňující vybranou korporaci, patří například:

- IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky,
- IFRS 9 – Finanční nástroje,

- IFRS 16 – Leasing,
- IFRS 17 – Pojistné smlouvy,
- IAS 40 – Převody investic do nemovitostí
- a další.

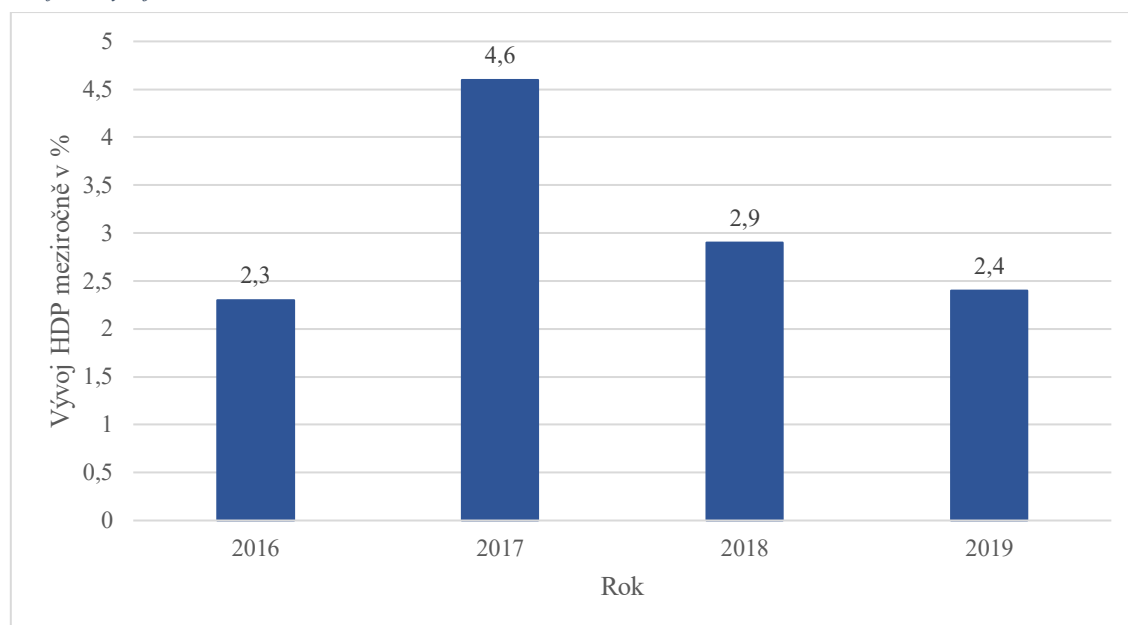
Zmíněné standardy jsou vybrány, protože některé nabyly účinnost k 1. lednu 2018 nebo později a ÚJ by měla zvážit dopady na korporaci při aplikaci.

4.2.2 Ekonomické faktory

Mezi ekonomické faktory ovlivňující vybranou korporaci patří především nezaměstnanost, inflace, vývoj HDP a výše mezd.

Hrubý domácí produkt patří mezi základní ukazatele pro měření výkonnosti celé ekonomiky státu a je peněžním vyjádřením celkové hodnoty statků a služeb nově vytvořených v daném období na určitém území. Graf 4.2 znázorňuje vývoj HDP meziročně v procentech za období 2016-2019.

Graf 4.2 Vývoj HDP meziročně v %



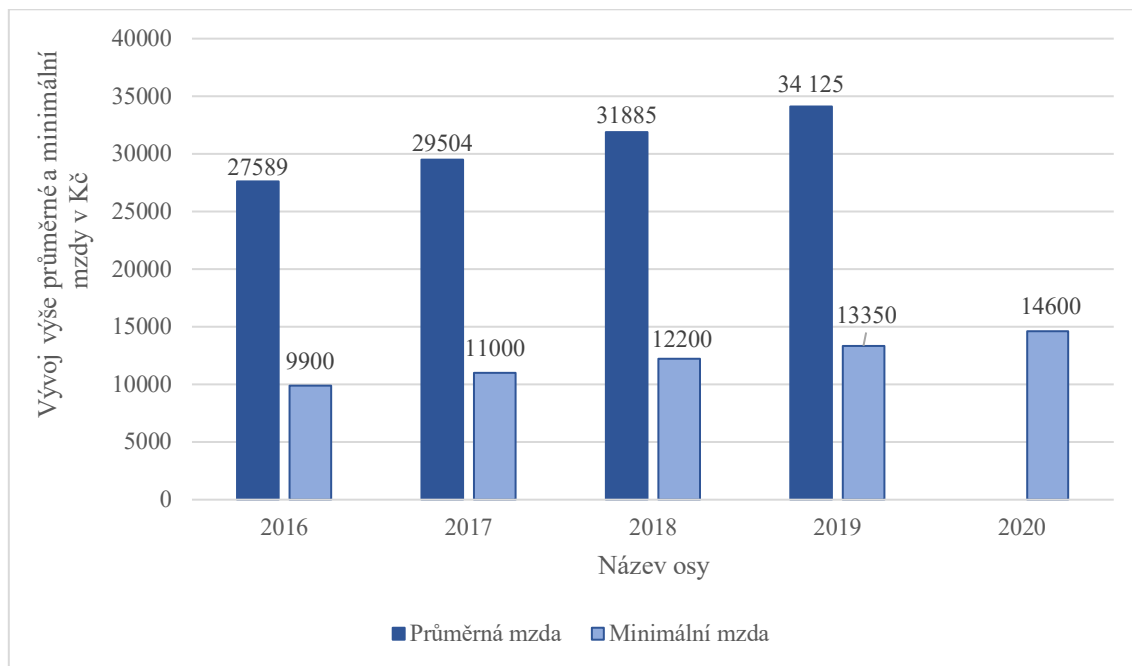
Zdroj: KURZY.CZ (2020), vlastní zpracování

V roce 2017 vzrostlo HDP oproti předešlému roku o 4,5 %. Mohla za to především spotřeba domácností a také investice firem a státu. V roce 2018 bylo zpomalení na 2,9 % a toto zpomalování neustále pokračuje. Tento vývoj HDP se projevuje z toho důvodu, že Česká republika je do jisté míry závislá na německé ekonomice, která vykazuje též zpomalení.

Přestože růst českého HDP zpomaluje, tak neustále pokračuje zvyšování životní úrovně a růst mezd (Bureš, 2019).

Vývoj průměrné a minimální mzdy je zaznamenán v grafu 4.3. Lze si všimnout, že oba ukazatelé mají též pozitivní vývoj.

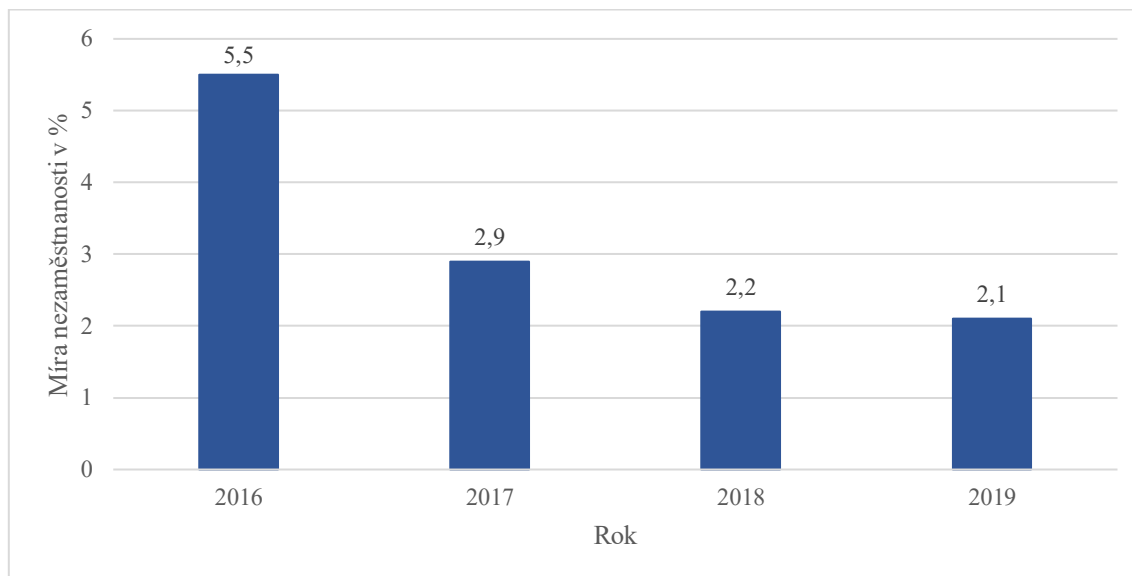
Graf 4.3 Vývoj výše průměrné a minimální mzdy v České republice



Zdroj: CZSO.CZ (2020), vlastní zpracování

Poslední graf 4.4 znázorňuje vývoj nezaměstnanosti na území České republiky v období 2016 až 2019. Nezaměstnanost v roce 2019 byla průměrně 2,1 %. Díky tomuto výsledku je Česká republika státem v EU s nejnižší nezaměstnaností.

Graf 4.4 Míra nezaměstnanosti v %



Zdroj: CZSO.CZ (2020), vlastní zpracování

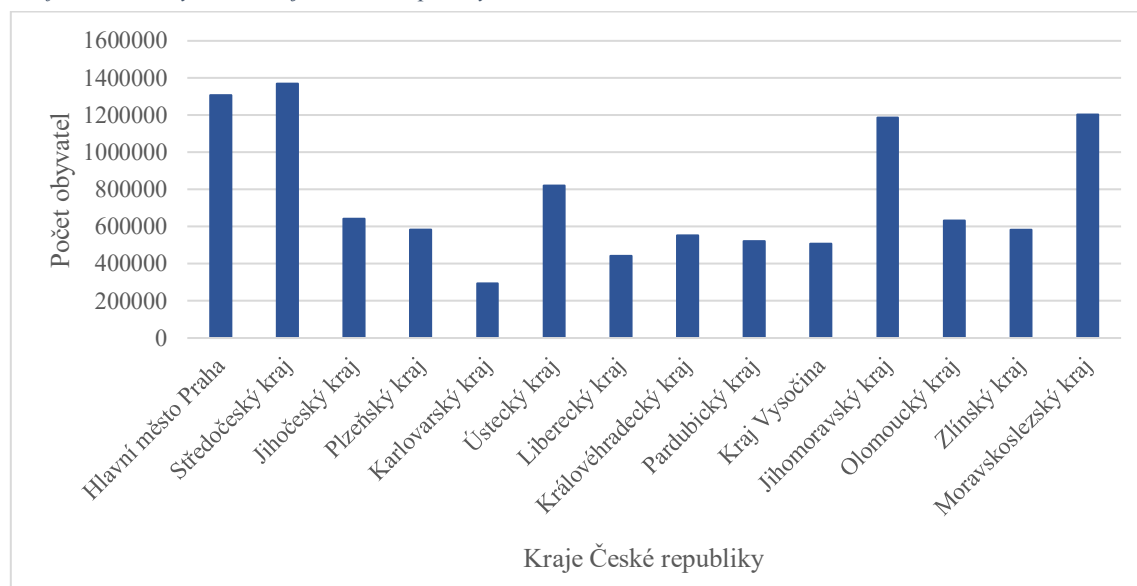
Faktory jako je růst mezd, celkový růst ekonomiky a nízká míra nezaměstnanosti, jsou brány jako pozitivní. Znamená to dobrou finanční situaci obyvatelstva a v tom případě lidé mohou vynaložit prostředky na dosažení lepšího bydlení. To znamená pro vybranou korporaci, že se zvyšuje pravděpodobnost vyššího počtu pronájmů nemovitostí.

Další skutečností, která ovlivňuje vybranou korporaci, je zpřísnování pravidel pro žadatele o hypotéku. Za posledních pár let se na tuto problematiku zaměřila ČNB. Lidé obtížněji získávají hypotéku a tím pádem vzrůstá neustále poptávka po pronajímaných nemovitostech.

4.2.3 Sociálně-demografické faktory

Korporace působí převážně ve městech, která jsou významná z pohledu pracovních příležitostí. Denně do nich dojíždějí z okolí lidé za prací. To je pro korporaci pozitivní informace, protože může očekávat, že lidé budou chtít s postupem času snížit dojezdovou vzdálenost do zaměstnání a tím pádem si budou chtít pronajmout nemovitost přímo ve městech. Graf 4.5 zobrazuje počet obyvatel ve všech krajích České republiky k 1. 1. 2019.

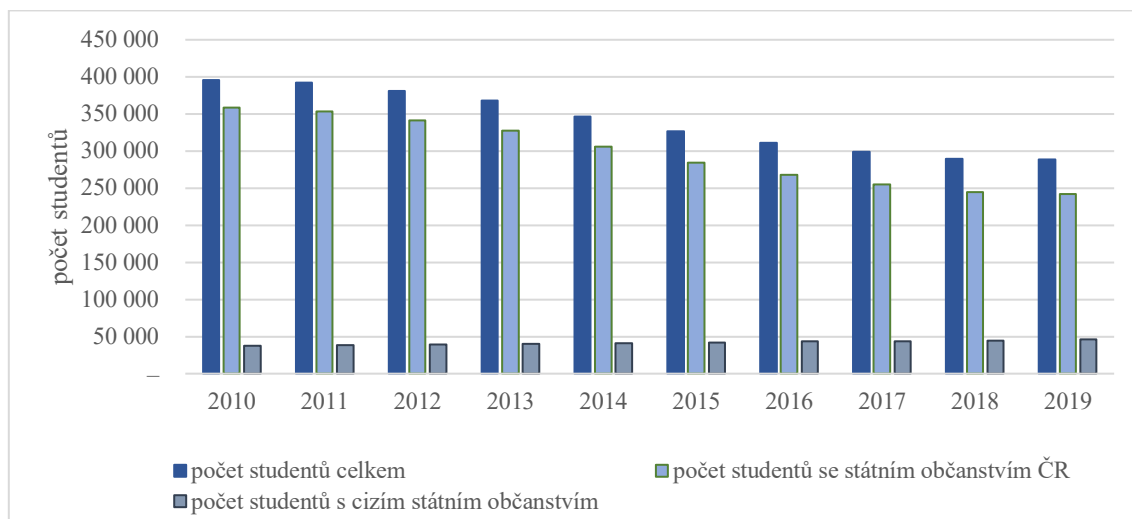
Graf 4.5 Počet obyvatel v krajích České republiky k 1. 1. 2019



Zdroj: CZSO.CZ (2020), vlastní zpracování

Dále se mohou některá města zařadit do kategorie studentských měst. Tato skutečnost též podporuje trh s pronájmy bytů. V srpnu 2019 hlásilo mnoho studentských kolejí na území České republiky plnou obsazenost a z toho důvodu byli nuceni studenti si hledat pronájem ve městech, kde studují.

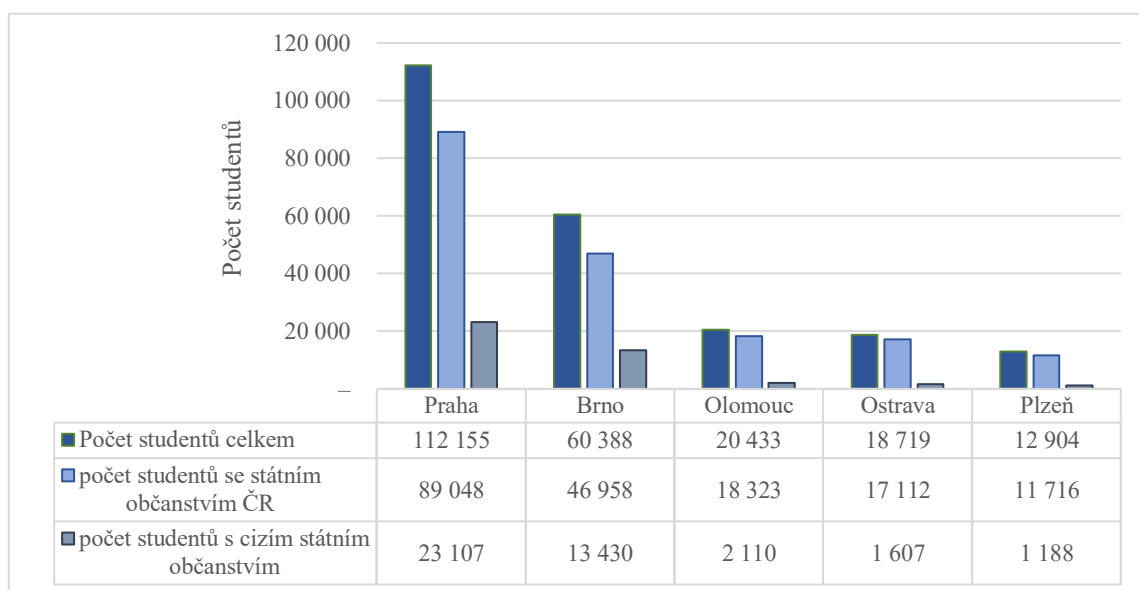
Graf 4.6 Studenti vysokých škol v ČR 2010-2019



Zdroj: MSMT.CZ (2020), vlastní zpracování

Ačkoli z grafu 4.6 lze vidět klesající trend studujících českých vysokoškolských studentů, tak roste i počet zahraničních studentů. V roce 2019 studovalo na území České republiky celkem 288 915 studentů a z toho 46,4 tisíc zahraničních. Za poslední dekádu počet zahraničních vysokoškolských studentů vzrostl skoro o polovinu a každoročně jich na českých vysokých školách přibývá (czso.cz, 2019). Nejpopulárnější studentská města v České republice jsou Prahu, Brno, Olomouc, Ostravu a Plzeň. Graf 4.7 znázorňuje různé počty vysokoškolských studentů ve vybraných městech České republiky. Největší počet českých a zahraničních studentů se vyskytuje v hlavním městě.

Graf 4.7 Počet studentů ve vybraných městech České republiky v roce 2019



Zdroj: MSMT.CZ (2020), vlastní zpracování

4.2.4 Technické a technologické faktory

Každý závod by měl sledovat vývoj nových technologií, které by se mohly stát případnou hrozbou či příležitostí do budoucna. Hrozbou je zastarávání a poruchy vybavení pronajímaných nemovitostí. Korporace by neměla zapomínat na revitalizaci svých již stávajících bytových i nebytových prostor, které má ve vlastnictví. Pomocí revitalizace se sníží provozní náklady nemovitostí a zajistí se lepší podmínky pro bydlení.

Další hrozba pro korporaci je hackerský útok. Korporace, která pracuje s citlivými daty klientů a zaměstnanců, by měla mít kvalitní antivirový program a správně proškolené zaměstnance v dané problematice. Také by měla mít silná hesla a pravidelně je měnit, aplikovat výhradně oficiální a aktuální programy a v neposlední řadě pravidelně zálohovat data. V současné době se lze proti kybernetickému riziku pojistit u vybraných společností. Díky pojištění jsou podnikatelé „dotlačeni“ k silnému zabezpečení svých technologií.

4.3 SWOT analýza

Dále v podkapitole 2.1 bylo vysvětleno, co tvoří vnitřní prostředí korporace. Nyní se práce zaměří na zanalyzování vybraného prostředí metodou SWOT. Zmíněná analýza se snaží zjistit silné a slabé stránky podniku, aby na jejich základě mohla identifikovat přednosti i rizika, pro která se určí opatření. Slovo SWOT je odvozeno z těchto faktorů:

- *Strenghts (silné stránky),*
- *Weaknesses (slabé stránky),*
- *Opportunities (příležitosti),*
- *Threats (ohrožení).*

Analýza silných a slabých stránek se zabývá vnitřním prostředím firmy, jako jsou její cíle, procesy, struktury, mezilidské vztahy atd. Oproti tomu analýza příležitostí a ohrožení je zaměřena na faktory vnějšího prostředí. To znamená, že se bude zabýrat otázkami makroprostředí, které jsou již zanalyzovány v předešlé podkapitole a mezoprostředí (zákazníci, konkurence, dodavatelé, odběratelé a veřejnost). Některé skutečnosti vyplývají z předchozí analýzy, ostatní faktory jsou popsány v této konkrétní části práce. Všechny vlivy jsou rozděleny do samostatných částí a následně jsou jim přiděleny body a váha každé položky. Bodová stupnice je zvolena v rozmezí jedna

až deset, kdy 1 je nejhorší a 10 nejlepší. V posledním sloupci je uvedena významnost daného faktoru součinem bodu a váhy.

4.3.1 Silné stránky

Silné stránky korporace představují činnosti, které jsou pro ni existenčně důležité a které dobře ovládá. Mezi hlavní silné stránky korporace patří dobrá znalost trhu. V korporaci pracuje kvalifikovaný a loajální management. Za zmínku stojí i snaha o diferenciaci zdrojů a široká škála svého portfolia nabízených bytů. Dále lze do silných stránek korporace zařadit snahu o dlouhodobou spolupráci s věrnými klienty a osobní přístup k nim. Korporace pravidelně vydává informační magazín pro své zákazníky a též aktualizuje své webové stránky. Organizace sídlí v centru krajského města a má několik klientských center, které jsou k dispozici potencionálním či stávajícím klientům. Sídlo i klientská centra jsou technicky moderně vybavené. V neposlední řadě korporace provozuje non-stop havarijní linku pro klienty.

Podnik si uvědomuje svou společenskou odpovědnost. XY, s.r.o. zakládá komunitní centra pro seniory, protože mnoho jejich klientů je v seniorském věku a korporace si uvědomuje fenomén dnešní doby, kterým je osamělost seniorů. Zaměstnanci podniku pořádají pravidelné sbírky, jejichž výtěžky věnují organizacím, které pomáhají osobám osamělým, nemocným nebo znevýhodněným. Další činností, kterou se korporace zabývá, je podpora drobných podnikatelů v krajích její působnosti. Organizace též myslí na děti svých nájemníků tím, že pořádá příměstské tábory. V tabulce 4.1 lze vidět výpočet celkové vážené hodnoty pro silné stránky korporace.

Tabulka 4.1 Silné stránky korporace

	Body	Váhy	Vážená hodnota
Dobrá znalost trhu - konkurenceschopnost	9	0,16	1,44
Loajální a kvalifikovaný management	10	0,14	1,4
Snaha o diferenciaci zdrojů	8	0,13	1,04
Široké portfolio	8	0,11	0,88
Stabilní síť klientů	6	0,16	0,96
Kvalitní starost o klienty	10	0,13	1,3
Technická vybavenost sídla a klientských center	7	0,10	0,7
Společenská odpovědnost	7	0,07	0,49
Součet		1	8,21

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.2 Slabé stránky

Slabou stránku představuje oblast, kde XY, s.r.o. příliš nevyniká a kde je nutné provést nezbytné kroky pro odstranění či omezení těchto nedostatků. Za hlavní slabou stránku lze považovat převážné působení na trhu s nemovitostmi v kraji, ve kterém je největší nezaměstnanost z celé České republiky. Také je možné do slabých stránek zařadit nestabilního vlastníka korporace. Poslední změna ve vlastnictví proběhla na začátku roku 2020. Další slabou stránkou korporace je, že název korporace se změnil a nestihla si vybudovat dostatečně silnou image na trhu, kde začala působit v roce 2018. V neposlední řadě by se do slabých stránek korporace mělo zařadit chybějící klientské centrum v druhém krajském městě. V tabulce 4.2 je zaznamenán výpočet celkové vážené hodnoty pro slabé stránky.

Tabulka 4.2 Slabé stránky korporace

	Body	Váhy	Vážená hodnota
Zvolený trh	-7	0,25	-1,75
Nestabilní vlastník korporace	-9	0,3	-2,7
Image korporace	-4	0,25	-1
Klientské centrum	-6	0,2	-1,2
Součet		1	-6,65

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.3 Příležitosti

Mezi příležitostmi je dobré zařadit možnost získání nových trhů. Korporace působí v krajských městech, která se řadí mezi osm nejvíce obývaných. Potenciál lze vidět v dalších krajských městech, ve kterých je nízká nezaměstnanost a osoby mají dlouhou dojezdovou dobu do zaměstnání. Je možné očekávat, že si v budoucnosti budou chtít pronajmout nemovitost v blízkosti své práce.

Korporace může nalézt i příležitost v tom, pokud bude více podporovat začínající podnikatele, kteří si budou od korporace pronajímat prostory k podnikání. Organizace tím získá nové klienty ze segmentu podnikatelů a zároveň si vybudovává prostor pro další příležitost v podobě nových zaměstnanců podnikatelů.

Příležitostí může být i oslovení nového zákaznického segmentu. XY, s.r.o. působí v městech, která se řadí mezi studentské. Z uvedených informací v podkapitole 4.2.3

vyplývá, že kapacity vysokoškolských kolejí jsou vytíženy. Korporace by se měla zaměřit na české i zahraniční studenty, protože počet zahraničních studentů každým rokem narůstá. Organizace by v návaznosti na tuto skutečnost měla přehodnotit i svou marketingovou strategii, která se doposud převážně zaměřovala na seniory a osoby výdělečně činné.

Podnik by též mohl získat novou klientelu za pomoci nového sponzorství. Pokud by například korporace začala sponzorovat projekty, které se zaměřují na vybudování zeleně a parků v místech, kde vlastní větší množství nemovitostí, tak by tím podpořila poptávku po svých bytech a zároveň by jméno korporace vešlo do povědomí obyvatelstva. V tabulce 4.3 lze vidět výpočet celkové vážené hodnoty pro příležitosti.

Tabulka 4.3 Příležitosti korporace

	Body	Váhy	Vážená hodnota
Působení na novém trhu	9	0,21	1,89
Podpora podnikatelů	8	0,19	1,52
Nové pracovní příležitosti	7	0,16	1,12
Nový zákaznický segment (studenti)	9	0,18	1,62
Nové sponzorství	6	0,15	0,9
Vybudování zeleně a parků	7	0,11	0,77
Součet		1	7,82

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.4 Hrozby

Do hrozeb je důležité zařadit aktuální nestabilní situaci v tuzemsku a ve světě, která je zapříčiněna pandemií virové choroby COVID-19. Z důvodu vzniklé situace hrozí určité restriktce ze strany státu, které mohou ovlivnit i XY, s.r.o. Předpokládá se také pokles celkové ekonomiky a poptávky. S tím je spojen nárůst nezaměstnanosti, která může ovlivnit platební schopnost stálých klientů. Pokud klienti nebudou schopni platit své závazky vůči korporaci, tak může nastat situace, že se samotná korporace dostane do platební neschopnosti a nebude moci splácet své závazky, které má u úvěrových společností a spřízněných stran.

Dále od 17. 2. 2020 vešel v platnost nový zákon č. 39/2020 Sb., zákon o realitním zprostředkování, který může do jisté míry ovlivnit též korporaci. Ze zákona je i stanovena

minimální odměna za práci, která se v roce 2020 zvýšila o 1 250 korun na 14 600 Kč měsíčně (87,30 Kč za hodinu).

Nesmí být opomenuta i realitní krize, která již několik let tíží vybraný trh. Na trhu se neustále snižuje nabídka nemovitostí, které by mohla korporace koupit a rozšířit si tím portfolio. Z důvodu zpřísnění podmínek pro získání hypoték mají lidé čím dál větší zájem o pronájem nemovitosti. Pokud organizace nebude schopna rozšiřovat svou nabídku nemovitostí, může nastat situace, kdy XY, s.r.o. nebude mít na trhu co nabízet a tím ztratí potencionální klienty. V neposlední řadě musí brát korporace v potaz kybernetickou hrozbu, která je zmíněna již v předešlé podkapitole. V tabulce 4.4 je vypočtena celková vážená hodnota pro rizika korporace.

Tabulka 4.4 Hrozby korporace

	Body	Váhy	Vážená hodnota
Restrikce vlády	-7	0,19	-1,33
Pokles ekonomiky a poptávky	-9	0,19	-1,71
Platební neschopnost klientů	-8	0,14	-1,12
Platební neschopnost podniku	-4	0,16	-0,64
Zákon č. 39/2020 sb.	-5	0,09	-0,35
Zvýšení minimální mzdy	-5	0,07	-0,35
Realitní krize	-7	0,05	-0,35
Kybernetická hrozba	-5	0,11	-0,55
Součet		1	-6,5

Zdroj: Vlastní zpracování

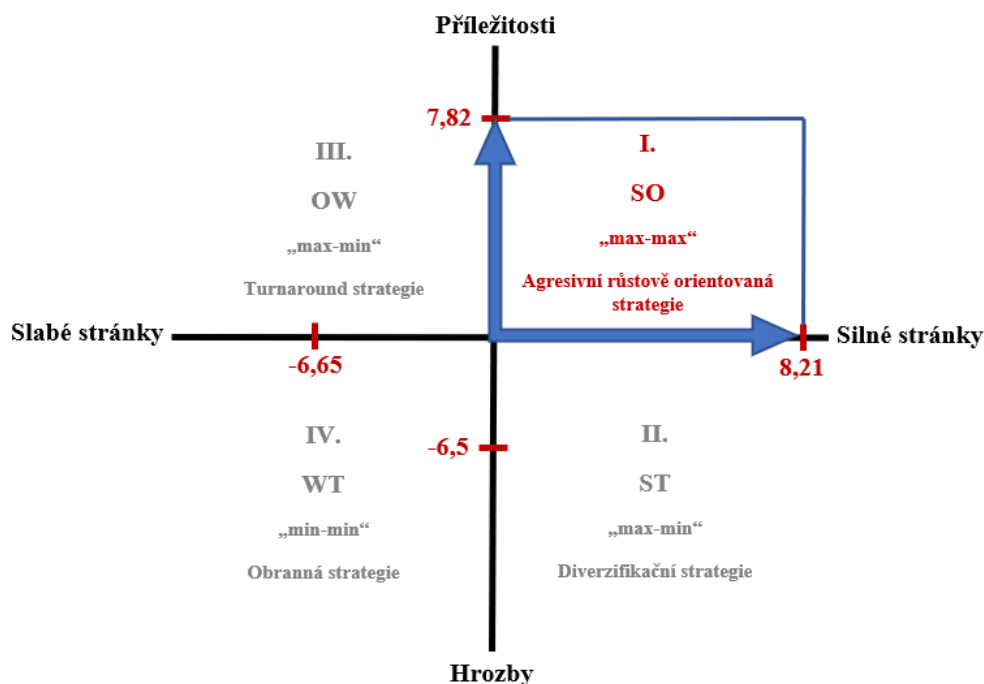
4.3.5 Shrnutí SWOT analýzy

V předešlých podkapitolách jsou zjištěné výsledky, díky kterým lze dále formulovat určité strategie korporace. Z analýzy SWOT vyšly hodnoty:

- Silné stránky 8,21
- Slabé stránky -6,65
- Příležitosti 7,82
- Hrozby -6,5

Uvedené výsledky jsou níže zaznamenány na obrázku 4.1, kde lze vidět SWOT matici.

Obrázek 4.1 SWOT matice



Zdroj: Vlastní zpracování

Ze zjištěných výsledků je možné vyhodnotit, že v korporaci převažují silné stránky a příležitosti. Jde o strategii „max-max“, neboli SO. Jedná se o ofenzivní přístup a převážná většina korporací se snaží dostat do této pozice na trhu. Organizace by měla využít svých silných stránek, kterými by měla maximalizovat své příležitosti. Doporučením je například zaměření se na nová krajská města, ve kterých je vysoká koncentrace korporací a menších podnikatelů. V těchto městech by měla příležitost nabízet nemovitosti pro zaměstnance, kteří mají velkou dojezdovou vzdálenost do zaměstnání. Lze vidět i potenciál ve změně segmentu. Korporace by mohla získat nové klienty z řad studentů vysokých škol.

4.4 Dodržování vybraných účetních zásad a principů ve vybrané obchodní korporaci

Účetní zásady a principy představují v účetnictví soubor pravidel, která korporace dodržuje při vedení účetnictví a při sestavování účetní závěrky. Pravidla vychází z tradice účetnictví a některé zásady jsou obsaženy v ZÚ. Vybrané principy a zásady jsou aplikovány na XY, s.r.o. níže v textu.

4.4.1 Zásada účetní jednotky

Zásada ÚJ má za úkol vymezit relativně uzavřený ekonomický celek, který vede účetnictví a sestavuje účetní závěrku. V podkapitole 2.9 je již zmíněná novelizace ZÚ,

která uvádí podmínky kategorizace účetních jednotek. Dle těchto informací lze identifikovat, že vybraná korporace XY, s.r.o. spadá do kategorie velké ÚJ. Informace, které jsou zapotřebí k určení ÚJ, jsou uvedené v tabulce 4.5.

Tabulka 4.5 Informace k určení kategorizace účetní jednotky

Kritéria	2016	2017	2018
Aktiva celkem (v mld Kč)	28,8	30,8	32,6
Čistý obrat (v mld Kč)	3,1	3,2	3,3
Počet zaměstnanců	235	236	245

Zdroj: Výroční zprávy z let 2018, 2017 a 2016, vlastní zpracování

4.4.2 Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky

Podle ZÚ je ÚJ povinna vést účetnictví tak, aby vyhotovená účetní závěrka korporace byla srozumitelná a podávala věrný a poctivý obraz o její finanční situaci. K posouzení vybraných zásad se vychází z výroční zprávy roku 2018, kde lze nalézt i zprávu nezávislého auditora. Ve výroku auditora je uvedeno mimo jiné:

„Podle našeho názoru přiložená účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční situace korporace (skupiny) k 31. prosince 2018 a finanční výkonnosti a peněžních toků za rok končící 31. prosince 2018 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém Evropskou unií.“

Pomocí tohoto tvrzení lze vyvodit, že ÚJ dodržuje zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Dále ve výroku ani v příloze účetní závěrky není uvedena žádná informace, která by potvrzovala existenci nejistot v rámci schopnosti nepřetržitého trvání korporace. Nepřetržité trvání korporace znamená, že ÚJ bude schopna v dohledné budoucnosti pokračovat v podnikání a nehodlá ani není nucena jít do likvidace nebo ukončit podnikání. Auditor tuto zásadu ověřuje minimálně na dobu 12 měsíců. Z výše uvedených informací je možné zjistit, že korporace dodržuje i tuto zásadu.

4.4.3 Zásada objektivity

Zásada objektivity předpokládá, že veškeré informace ve výkazech se zakládají na ověřitelných skutečnostech a ÚJ vyhotovila výkazy nezaujatě. Vybraná korporace má povinnost externího auditu, který mimo jiné posuzuje nezaujatě správnost účetní závěrky.

Dle výroku externího auditora lze zjistit, že podnik vyhotovil účetní závěrku úplně, správně, průkazně, srozumitelně a přehledně. Průkaznost skutečností lze potvrdit pomocí doložení dokladů a účetních knih.

Vybraná obchodní korporace vyhotovila za účetní období 2018:

- konsolidovaný výkaz o finanční situaci,
- konsolidovaný výkaz o úplném výsledku,
- konsolidovaný výkaz o peněžních tocích,
- konsolidovaný výkaz změn vlastního kapitálu a
- konsolidovaná příloha účetní závěrky

Protože měla korporace dceřinou společnost, tak musela vyhotovit konsolidovanou účetní závěrku dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Všechny uvedené dokumenty jsou součástí konsolidované účetní závěrky za rok končící 31. prosincem 2018.

Dále se ÚJ rozhodla zveřejnit individuální účetní závěrku svou i dceřiné společnosti. Účetní závěrky obsahovaly výkaz úplného výsledku, výkaz finanční pozice, výkaz o peněžních tocích, výkaz o změnách vlastního kapitálu a přílohu účetní závěrky. Konsolidovaná účetní závěrka, individuální účetní závěrka, výroční zpráva a zpráva o vztazích byly zveřejněny ve sbírce listin obchodního rejstříku v červnu 2019.

Veškerá zveřejněná dokumentace je sestavena srozumitelně a systematicky. Ve zveřejněné výroční zprávě jsou nejdříve uvedeny statutární údaje a to:

- statutární orgán – jednatele,
- dozorčí rada,
- sídlo korporace a
- identifikační číslo.

V konsolidované účetní závěrce je navíc ještě uvedena definice skupiny.

Následně je zakomponována zpráva jednatelů, kde se zmiňují veškeré úspěchy, které byly dosaženy v roce 2018. Jsou zde zmíněny aktivity v oblastech pracovněprávních vztahů, výzkumu a vývoje, ochrany životního prostředí, nabytí vlastních akcií nebo podílů. Následně zpráva jednatelů obsahuje popis předpokládaného

budoucího vývoje a významné následné skutečnosti. Na konci zprávy je uvedené místo, datum vyhotovení a podpisy všech jednatelů.

Dále výroční zpráva obsahuje veškeré výkazy, které jsou již vypsány výše v podkapitole. Následně je výroční zpráva zaměřena na informace o korporaci a na základní východiska pro sestavení účetní závěrky. Poté je zakomponována rozsáhlá kapitola, která se zaměřuje na zásadní účetní metody, které se používají v XY, s.r.o. Další kapitoly výroční zprávy jsou věnovány např. výnosům, osobním nákladům, úvěrům a půjčkám, odložené dani a mnoha dalším bodům. Na úplný závěr výroční zprávy je přiložena i zpráva nezávislého auditora pro společníka vybrané korporace.

Z výše uvedeného lze usoudit, že XY, s.r.o. dodržuje zásadu objektivitu a účetnictví vede úplně, průkazně, srozumitelně a přehledně.

4.4.4 Zásada měření v peněžních jednotkách a oceňování v historických cenách

Veškeré výkazy v účetních závěrkách jsou uvedeny v české měně a částky se zaokrouhlují na tisíce. Účetní závěrka je sestavena v historických cenách s výjimkou případů, kdy jsou aktiva a pasiva vykázána v reálné hodnotě. Ocenění reálnou hodnotou se používá pouze pro investice do nemovitostí a pro derivátové finanční nástroje. Dále je část práce zaměřena na popis ocenění vybraných položek.

Transakce v cizích měnách byly přepočteny do funkční měny (Kč) korporace. Přepočítávalo se kurzem platným ke dni transakce a rozdíly z přecenění jsou vykázány ve výkazu úplného výsledku.

Dlouhodobý hmotný majetek byl oceněn v pořizovacích cenách, které byly sníženy o oprávky a opravné položky. Do pořizovací ceny byly zahrnuty výdaje, které přímo souvisely s pořízením majetku. Pokud byl majetek pořízen vlastní činností, byly do pořizovací ceny zahrnuty i náklady materiálové, mzdové náklady, kapitalizované výpůjční náklady související část na výrobní režii, případně odhadované náklady na demontáž a odstranění hmotného majetku a obnovu místa stavu. Pokud se dlouhodobý majetek skládal z více hlavních částí s různou životností, tak se každá komponenta zaevidovala samostatně. Zisk nebo ztráta z prodeje majetku byly určeny jako rozdíl výnosu z prodeje a zůstatkové ceny majetku k datu uskutečnění prodeje. Pokud se změnil účel z vlastnického užívání nemovitosti na investici do nemovitosti, nemovitost se musela přecenit na reálnou hodnotu a vyplývající zisk se musel vykázat ve výkazu zisku a ztráty.

U leasingu, kdy byla všechna podstatná rizika a odměny, které vyplývaly z vlastnictví pronajatého majetku převedena na nájemce, byly vykázány na počátku doby leasingu jako majetek a závazek v reálné hodnotě najatého majetku. Pokud byla hodnota leasingu nižší, tak se vykazoval v současné hodnotě minimálních leasingových plateb. Po prvotním uznání bylo o majetku, který byl pořízen formou finančního leasingu, účtováno v souladu s účetní metodou, která byla vybrána k použití pro tento majetek. Operativní leasing byl vykázán jako náklad rovnoměrně po dobu trvání leasingového vztahu.

Dlouhodobý nehmotný majetek (software) byl oceněn pořizovacími cenami, které byly sníženy o oprávky a opravné položky. Následné výdaje byly zahrnuty do účetní hodnoty nehmotného dlouhodobého majetku pouze za předpokladu, pokud by se zvýšily budoucí ekonomické užítky, které by byly spojené s danou položkou majetku.

Pohledávky z obchodních styků se vykazovaly prvotně při jejich vzniku a ocenily se ve výši ceny transakce. Ostatní finanční aktiva a pasiva se vykazují prvotně v období, kdy se korporace stane smluvní stranou pro zajištění nástroje a ocenily se reálnou hodnotou, která je navýšena o náklady transakce. Od 1. ledna 2018 korporace oceňuje finanční aktiva takovým způsobem, který je pro ulehčení zaznamenán v tabulce 4.6.

Tabulka 4.6 Podmínky pro určení kategorie finančních aktiv

hodnota		Podmínky
Finanční aktiva	Zůstatková hodnota	Jsou uvedena v ekonomickém modelu, cílem je držba aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků.
		Na základě smluvních podmínek vznikají v určitých termínech peněžní toky, které jsou výhradně platbami jistiny a úroky z dosud nezaplacené jistiny.
	Reálná hodnota prostřednictvím výkazu ostatního úplného výsledku	Pokud jsou vedena v ekonomickém modelu, jehož cílem se dosahuje jak inkasem smluvních peněžních toků, tak i prodejem finančních aktiv.
	Reálná hodnota prostřednictvím výkazu zisku a ztráty	Jakákoliv finanční aktiva, která nejsou uvedena ani v jednom z již zmíněných modelů.

Zdroj: Výroční zpráva 2018, vlastní zpracování

Pokud se jedná o finanční pasivum držené k obchodování nebo derivát, oceňuje se reálnou hodnotou pomocí výkazu zisků a ztrát.

4.4.5 Události k rozvahovému dni a po rozvahovém dni

Ve výroční zprávě jsou uvedeny události k rozvahovému a po rozvahovém dni. Subjekty musí zaznamenávat a brát v potaz události, které nastaly do konce rozvahového dne. Dále ÚJ mají povinnost zaznamenat v příloze účetní závěrky významné události, které nastaly mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení závěrky. Důsledky těchto událostí musí být popsány a ekonomicky kvantifikovány.

Ve výroční zprávě 2016 ÚJ uvedla, že v následujícím roce došlo ke změně názvu korporace, ale XY, s.r.o. tímto činem nebyla nějak dotčena. Ve výroční zprávě, která je věnována roku 2017, není uvedena žádná zásadní událost, která by nastala po rozvahovém dni do data vyhotovení výroční zprávy. Ve výroční zprávě pro rok 2018 je uvedeno, že následující rok bude převedeno veškeré jmění zanikající společnosti na nástupnickou společnost XY, s.r.o.

Díky zveřejnění výše zmíněných informací lze považovat, že ÚJ respektuje zásadu, která ukládá povinnost zveřejňovat o událostech, které nastaly mezi rozvahovým dnem a datem sestavení účetní závěrky.

4.4.6 Zásada konzistence

Každá ÚJ si stanovuje na každé účetní období určité metody účetních operací, způsoby oceňování a odpisování aktiv. Zásada stálosti metod požaduje, aby korporace vybrané metody a způsoby oceňování používala pro dané účetní období a zároveň i mezi jednotlivými obdobími. Slouží to ke srovnatelnosti účetních období mezi sebou z věcného a metodického hlediska. Veškeré změny způsobu nebo metod musí být zveřejněné a odůvodněné v příloze své účetní závěrky.

K posouzení uvedené zásady je zvoleno porovnávání popisu účetních metod korporace, které jsou uvedeny ve výročních zprávách za účetní období 2016, 2017, a 2018.

Korporace v letech 2016 a 2017 vyhodnocovala potenciální dopady, které by souvisely s přijetím nových standardů IFRS 15 a IFRS 9. Oba uvedené standardy nabýly účinnost k 1. ledna 2018. IFRS 15 je zaměřen na výnosy ze smluv se zákazníky a po provedení analýzy bylo zjištěno, že nedojde ke změně načasování a ocenění výnosů ÚJ s výjimkou výnosů za služby k vyúčtování, u kterých se změní interpretace většiny výnosů a nákladů. Vedení korporace dospělo k závěru, že dopad aplikace zmíněného standardu bude na vlastní kapitál nulový, a proto ho již v účetní závěrce za rok 2018

využila a nahradila tak IAS 18 (Výnosy) a IAS 11 (Stavební smlouvy a související interpretace). Standard byl aplikován za pomoci kumulativní metody a byl poprvé uplatněn k prvnímu dni nového účetního období. Z tohoto důvodu nebylo nutné přepracovat informace z roku 2017.

Standard IFRS 9 byl též přijat k 1. lednu 2018 a stanovuje požadavky na vykazování a oceňování finančních aktiv, závazků a některých smluv o koupi či prodeji nefinančních položek. Uvedený standard nahrazuje IAS 39 (Finanční nástroje: účtování a oceňování). Přijetí IFRS 9 též nemělo významný dopad na účetní postupy korporace.

K žádným jiným změnám v rámci účetních metod v korporaci nedošlo v analyzovaných obdobích. Všechny výše zmíněné změny v metodách jsou uvedeny a podrobně popsány v příloze účetní závěrky. Z těchto důvodů lze zásadu konzistence považovat za dodržanou.

4.4.7 Zásada opatrnosti

Pomocí dodržování zásady opatrnosti neboli konzervativnosti, nedochází v korporaci k nadhodnocování aktiv a výnosů nebo podhodnocování pasiv a nákladů. Vybraná účetní jednotka dodržuje uvedenou zásadu pomocí tvorby rezerv, opravných položek a účtování o odložené dani.

V tabulce 4.7 lze vidět, že ÚJ vytváří v analyzovaných letech rezervy. Rezerva je zachycena ve výkazu finanční pozice. Korporace vytváří rezervy na závazky (smluvní nebo mimosmluvní), které vznikly v důsledku minulých událostí a je pravděpodobné, že k vyrovnaní těchto závazků bude zapotřebí odtok prostředků a lze spolehlivě odhadnout částky těchto závazků. Pokud je u některých závazků významná časová hodnota peněz, tak jsou rezervy stanoveny metodou diskontování očekávaných peněžních toků.

Tabulka 4.7 Výše vytvořených rezerv XY, s.r.o. k 31.12.2018, 31.12.2017 a 31.12.2016 v tis. Kč

	31.12.2018	31.12.2017	31.12.2016
Celková výše vytvořených rezerv	720	550	500

Zdroj: Výroční zprávy z let 2018, 2017 a 2016, vlastní zpracování

Jak již bylo zmíněno v práci, vybraná korporace tvoří konsolidační celek a má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Z těchto důvodů musí ÚJ kromě splatné daně také vykazovat tzv odloženou daň. Odložená daň slouží k tomu, aby se

přiřadily pomocí ní náklady na daň z příjmů do správného účetního období, ve správné výši, a to bez ohledu na požadavky, které jsou uvedeny v zákoně o daních z příjmů. Účtuje se do nákladů korporace a má vliv na hospodářský výsledek po zdanění. Díky zaúčtování odložené daně nedochází k nadhodnocování (podhodnocování) disponibilního zisku účetní jednotky. Organizace vypočítává odloženou daň z titulů:

- investice do nemovitostí, hmotný a nehmotný majetek,
- rezervy a opravné položky,
- daňové ztráty minulých let,
- přecenění finančních investic oceňovaných metodou vlastního kapitálu a
- finanční nástroje zajišťující peněžní roky.

Největší část z odložené daně tvoří odložený daňový závazek z prvního jmenovaného titulu. Níže v tabulce 4.8 lze nalézt celkové výše odloženého daňového závazku za jednotlivé analyzované období.

Tabulka 4.8 Celková výše odloženého daňového závazku XY, s.r.o. k 31.12.2018, 31.12.2017 a 31.12.2016 v tis. Kč

	31.12.2018	31.12.2017	31.12.2016
Celková výše odloženého daňového závazku	5 282 720	4 913 092	4 541 013

Zdroj: Výroční zprávy z let 2018, 2017 a 2016, vlastní zpracování

Korporace eviduje mimo jiné i opravné položky k obchodním a jiným pohledávkám. V roce 2018 proběhla změna u vykazování této položky, proto je níže popsána vybraná položka. Výše vytvořených vybraných opravných položek za jednotlivá účetní období lze nalézt v tabulce 4.9.

Tabulka 4.9 Opravné položky k obchodním a jiným pohledávkám XY, s.r.o. za období 2018, 2017 a 2016 v tis. Kč

	31.12.2018	1. 1. 2018	31.12.2017	31.12.2016
Opravné položky k obchodním a jiným pohledávkám	245 063	255 760	283 936	283 936

Zdroj: Výroční zprávy z let 2018, 2017 a 2016, vlastní zpracování

Z důvodu aplikace IFRS 9, který nahrazuje model vzniklých ztrát definovaný standardem IAS 39 modelem očekávané ztráty, musela ÚJ snížit na začátku účetního období 2018 opravné položky k obchodním a jiným pohledávkám o 28 176 tis. Kč.

Opravné pohledávky, které snižují hodnoty pro pohledávky z obchodních styků, se nově vykazují podle zjednodušeného přístupu uvedeného v IFRS 9. Metoda zahrnuje očekávanou úvěrovou ztrátu o celou dobu trvání finančního nástroje. ÚJ využívá pro vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát matici opravných položek. Jednotlivé očekávané ztráty vychází z historické míry, která se pak dále upravuje o očekávání budoucího vývoje ekonomického prostředí následujícího roku.

4.4.8 Ostatní všeobecně uznávané účetní zásady a principy

Mezi další všeobecně uznávané účetní zásady a principy lze zařadit např.:

- zásada vzájemného zaúčtování,
- zásada bilanční kontinuity,
- akruální báze,
- zásada materiálnosti (významnosti).

Podle auditora, který provedl audit v korporaci, neobsahuje účetní závěrka ani výroční zpráva žádné významné nesprávnosti, které by mohly ovlivnit názor uživatelů dokumentace. Z této skutečnosti vyplývá, že korporace dodržuje zásadu materiálnosti. Dále se může předpokládat, že i zbylé zásady byly dodrženy, protože výrok auditora byl vydán bez výhrad.

4.5 Vnitřní kontrolní systém obchodní korporace

Ve druhé kapitole práce jsou popsány faktory, které ovlivňují fungování VKS. Mezi tyto podmínky se zařazuje správně nastavená organizace účetnictví a vytváření směrnic. Okolnosti, které ovlivňují organizaci účetnictví, jsou:

- správné zvolení účetní formy,
- systematické nastavení organizace účtáren a účetních prací,
- správné vytvoření účtového rozvrhu,
- zpracovávání, vytváření a archivace účetních dokladů a knih,
- zvolení vyhovujícího účetního softwaru.

Nesmějí být ani opomenuty zmíněné vnitropodnikové směrnice, které též napomáhají k eliminaci rizik. Následující část práce se zaměří na všechny zmíněné faktory, které mohou ovlivnit VKS vybrané korporace.

4.5.1 Úloha účetnictví ve vnitřní kontrole korporace

XY, s.r.o. si vede účetnictví sama centralizovaným způsobem. Ekonomické oddělení korporace má za úkol zabezpečit celý chod firmy v různých oblastech. Do ekonomického oddělení spadá i úsek účtárny. Ekonomické oddělení s účtárnou jsou v hlavní budově korporace, která sídlí v centru krajského města. Chod ekonomického oddělení má na starosti ekonomický ředitel a v účtárně je na vedoucí pozici hlavní účetní. Zaměstnanci účtárny musí mít středoškolské nebo vysokoškolské vzdělání ekonomického směru, praxi v účetnictví, kompletní vědomosti podvojného účetnictví, znalost legislativy a ovládat práci s PC. Organizace vyžaduje od zaměstnanců i vybrané měkké dovednosti, mezi které patří např. pečlivost, samostatnost, zodpovědnost, spolehlivost, přesnost, učenlivost a loajalita. Zaměstnanec by měl být schopen týmové spolupráce a ochoten pomoci v případě potřeby.

Vybraná ÚJ používá pro zpracování účetnictví software od společnosti SAP. Jedná se o systém, který se zařazuje do ERP systému. ERP systémy a společnost SAP jsou popsány již v podkapitole 2.5.6. Společnost SAP vytvořila organizaci software, který je schopen podporovat všechny procesy související s podnikovou ekonomikou. XY, s.r.o. využívá data efektivně. Je to zapříčiněno tím, že informace zadané jedním úsekem mohou využívat ostatní oddělení. Další výhodou tohoto systému je, že jednotlivé činnosti mohou na sebe plynule a logicky navazovat. Pomocí centralizace dat se snižuje chybovost v účetnictví korporace a zároveň se odstraňují komunikační bariéry mezi zaměstnanci. Každý zaměstnanec musí absolvovat jednou ročně školení GDPR, aby nevznikl únik dat. Veškerý personál, který má přístup do systému, má přidělené ID a heslo. Zmíněné heslo se musí průběžně obměňovat.

ÚJ má vytvořený účtový rozvrh v souladu se ZÚ, který vychází ze směrné účtové osnovy. Rozvrh je evidován jako povinný číselník v systému. Za správnost a aktuálnost účtového rozvrhu jsou odpovědné osoby, které určuje ekonomický ředitel. Mezi tyto osoby patří i hlavní účetní. Rozvrh obsahuje čísla jednotlivých účtů, názvy účtů a zda se jedná o účty rozvahové, výsledkové nebo podrozvahové.

Dalším předpokladem pro řádné fungování VKS je vedení účetních knih. Organizace účtuje v deníku, hlavní knize, knize analytických účtů a v knize podrozvahových účtů. Odpovědnost za správnost vedení účetnictví má oddělení účetnictví. Účtárna svou práci kontroluje za pomoci vytvořené obrátové předvahy, díky které se následně ověřují vazby a podvojnosti účetních zápisů.

ÚJ zaručuje průkazné vedení účetnictví za pomoci účetních dokladů a ostatních potřebných dokumentů. Účetní doklady obsahují požadavky, které jsou uvedeny v ZÚ. Všechny účetní operace v organizaci musí být podloženy účetními doklady. Při vyhotovení účetních dokladů jsou dodrženy účetní zásady (tj. aktuálnost, přesnost, úplnost, pravdivost). Opravy účetních záznamů probíhají takovým způsobem, aby bylo možné určit zodpovědnou osobu za provedení opravy, den provedení opravy a obsah opravovaného údaje před opravou i po opravě. V neposlední řadě korporace dodržuje archivaci dokladů. Daňové doklady jsou uschovány po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo. Účetní závěrky a výroční zprávy organizace se podle ZÚ uchovávají po dobu 10 let. Účetní doklady, knihy, odpisové plány, inventární soupisy, účtový rozvrh a přehledy se archivují po dobu 5 let. ÚJ má přes 200 zaměstnanců, proto má povinnost podle zákona uschovávat dokumenty týkající se personálu. Jedná se například o mzdové listy, které se musí archivovat po dobu 30 let.

4.5.2 Úloha vnitropodnikových směrnic ve vnitřní kontrole korporace

Vedení korporace si uvědomuje, že správně vytvořené vnitřní směrnice jsou nepostradatelným prvkem VKS. V korporaci se směrnice považují za součást know-how a z toho důvodu není možné vnitřní předpisy podrobněji popsat v práci. Lze však uvést, že směrnice jsou vytvořeny systematicky. Pověřené osoby vytvářejí směrnice takovým způsobem, aby jim zaměstnanci porozuměli. Vnitřní předpisy v organizaci slouží k zajištění jednotných postupů procesů, které vznikají v ÚJ a dále slouží vedení k vnitřnímu řízení podniku.

Mezi hlavní vnitřní předpisy lze zařadit:

- směrnici „*Systém zpracování účetnictví*“,
- směrnici „*Oběh účetních dokladů firmy*“,
- směrnici „*Způsob účtování v cizích měnách*“,
- směrnici „*Kurzové rozdíly*“,
- směrnici „*Dlouhodobý majetek*“,
- směrnici „*Inventarizace majetku a závazků*“,
- směrnici „*Časové rozlišení a dohadné položky*“,
- směrnici „*Opravné položky*“,

- směrnici „*Rezervy*“,
- směrnici „*Podpisové vzory podle kompetencí*“,
- směrnici „*Výpočet odložené daňové povinnosti*“,
- směrnici „*Pracovní řád*“,
- směrnici „*Účetní závěrka*“
- a další.

Interní směrnice jsou rozděleny na několik částí z důvodu přehlednosti. První část je zaměřena na obecné informace. V tomto oddílu směrnice je možné nalézt odkazy na veškeré právní předpisy, ze kterých vybraná směrnice vychází. Díky těmto úvodním odkazům a citacím se personálu usnadňuje práce. Je to zapříčiněno tím, že zaměstnanci nemusí vyhledávat informace v konkrétních zákonech. Další části směrnic nemohou být popsány, protože vedení korporace neposkytlo tyto informace.

4.5.3 Průběh vnitřních kontrol v korporaci

Management korporace si je vědom, že je v procesech organizace důležité zajistit i kontrolu činností. Tyto kontroly mají především za úkol zjistit, zda se dosahuje stanovených cílů. Při zjištění odchylky se musí identifikovat důvod vzniku, viník a následně se musí řádně zjednat nápravy. Předmětem kontroly je v organizaci samotné účetnictví.

Jak již bylo napsáno v podkapitole 4.5.1, účetní vytváří obratovou převahu, díky které se následně ověřují vazby a podvojnosti účetních zápisů. Tato kontrola zjišťuje formální správnost účetnictví. Tento způsob neposkytuje záruku o věcném obsahu evidence, a proto se v korporaci provádí i věcná kontrola.

Druhý způsob kontroly v úseku účtárny probíhá pomocí inventarizace (věcná kontrola). Teoretická část k dané problematice je popsána již v podkapitole 2.8. V uvedené kapitole je zmíněno, že korporace má povinnost alespoň jednou ročně provést inventarizaci. Vybraná organizace provádí inventarizace v různých termínech a různými způsoby inventur. Průběh uvedeného procesu je vždy definován v harmonogramu. Převážně se inventarizace provádí v průběhu listopadu a prosince. Je to z toho důvodu, aby se jí mohl zúčastnit i externí auditor. Pro provedení inventarizace je každoročně zřízena inventarizační komise. Ta je považována za orgán organizační, řídicí a kontrolní. Předsedou inventarizační komise je vždy ekonomický ředitel korporace.

Podle ZÚ musí být ÚJ schopna prokázat provedení inventarizace. Mezi základní důkazy řadí management podniku inventární soupisy. Tyto soupisy jsou v písemné formě a zachycují skutečné stavy majetku a závazků, které byly zjištěny fyzickou a dokladovou inventurou. Inventární soupisy musejí být podepsané odpovědnou osobou, která byla pověřena za vykonání inventarizace. Dále se v ÚJ vytvářejí prohlášení odpovědných osob, inventarizační zápisy a u každého hmotného majetku je vždy vygenerovaný čárový kód ze systému SAP, který slouží jako identifikátor. Je to z důvodu zvýšení věrohodnosti a průkaznosti inventarizací. Tabulka 4.10 znázorňuje způsoby zjištění skutečných stavů u vybraných položek majetku a závazků korporace.

Tabulka 4.10 Způsoby zjištění skutečných stavů majetku a závazků ve vybrané ÚJ při inventarizaci

Předmět inventarizace	Způsob provedení inventarizace
dlouhodobý hmotný majetek	fyzická inventura
investice do nemovitostí	fyzická i dokladová inventura
dlouhodobý nehmotný majetek	fyzická i dokladová inventura
finanční investice v dceřiných společnostech	dokladová inventura
peněžní prostředky s omezenou disponibilitou	dokladová inventura
obchodní a jiné pohledávky	dokladová inventura
úvěry poskytnuté spřízněným osobám	dokladová inventura
peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	fyzická i dokladová inventura
dlouhodobé a krátkodobé závazky	dokladová inventura
úvěry	dokladová inventura
dohadné položky	dokladová inventura
opravné položky	dokladová inventura
rezervy	fyzická i dokladová inventura
položky v podrozvahové evidenci	fyzická i dokladová inventura

Zdroj: Vlastní zpracování

Po následném porovnání zjištěného skutečného stavu majetku a závazků s údaji v účetnictví může nastat situace, kdy skutečnost neodpovídá účetnímu stavu. V tomto případě ÚJ vyčíslí inventarizační rozdíly, zjistí důvody vzniku a následně je zaúčtuje správně zvoleným způsobem.

Na závěr je vhodné zmínit, že korporace kromě ekonomické kontroly provádí i kontroly v oblasti personální a provozní. V oblasti personální a mzdové se řeší např. problematika vzdělání personálu, kvalita a kvantita pracovního výkonu nebo

absence a dodržování pracovní doby. Do provozní oblasti se zařazuje dodržování BOZP, hygienické normy aj.

4.5.4 Zhodnocení vnitřního kontrolního systému

Z výše uvedených informací lze tvrdit, že korporace má správně nastavený VKS. Vhodně zvolená organizace účtárny, vyhovující software, korektní vedení účetních knih a dokladů, propracované směrnice a samotný průběh vnitřních kontrol vytváří řádně fungující VKS.

Umístění účtárny je vhodně zvoleno v hlavní budově XY, s.r.o. Je to z toho důvodu, že se převážná většina účetních a ostatních ekonomických činností uskutečňuje na jednom místě. V ÚJ je i správně zvolen účetní software, protože se zefektivnil a zrychlil ekonomický proces v organizaci. Dále díky centralizaci dat se snížila chybovost a zároveň se zvýšila bezpečnost. ERP systém poskytuje rychlejší výstupy pro management korporace a podporuje vedení účetnictví podle mezinárodních standardů. Nesmí být ani opomenuto, že využíváním uvedeného softwaru vznikají korporaci dlouhodobé úspory. Je to z důvodu, že organizace nemusí investovat do informačních systémů a hardwaru.

Dále lze prohlásit, že účtový rozvrh je sestaven takovým způsobem, aby bylo možné relevantně zaznamenat v účetnictví všechny hospodářské operace, které se vyskytují v organizaci. Účetní knihy a doklady jsou vytvořeny, zpracovány a archivovány dle platných legislativních norem. Je možné tvrdit, že korporace má vhodně vytvořené směrnice, protože jsou považovány za součást know-how organizace. Samotný průběh vnitřních kontrol je sestaven takovým způsobem, aby zjistil vzniklé případné chyby, podvody a rozdíly, které se mohou vyskytnout v organizaci.

XY, s.r.o. v současné době neaplikuje interní audit. V minulosti jej zajišťovala externím způsobem, ale po důkladném zanalyzování management rozhodl, že již tyto služby nebude využívat. Ze všech výše uvedených informací je patrné, že korporace má předpoklady rozšířit své portfolio služeb do dalších krajských měst. Organizace má sice fungující VKS, ale při rozšíření působnosti korporace mohou nastávat ve vnitřní kontrole častěji chyby a podvody. Tyto chyby a podvody by měl možnost odhalit interní auditor a následně navrhnout způsob náprav. Dále by se díky znovuzavedení interního auditu v korporaci ulehčila práce externího auditora, protože by mohl spolupracovat s interním auditorem.

Dále by se korporace měla zaměřit na problém, který má podobu kybernetického rizika. V současné době přibývá případů, kdy podniky musí čelit kybernetickým útokům. Korporace zpracovává osobní údaje svých klientů a nájemců a z toho důvodu je nutné zaměřit se na zmíněné riziko. Organizace by měla zajistit ochranu těchto údajů v maximální možné míře. Měla by využívat organizační a technická opatření, která by se měla neustále aktualizovat a modernizovat.

XY, s.r.o. je možné doporučit, aby začala využívat od společnosti SAP nabízené služby, které se týkají zabezpečení. Softwarová společnost organizuje webináře, které jsou zaměřeny na zabezpečení infrastruktury IT. Bylo by vhodné, kdyby se vybraní zaměstnanci organizace účastnili těchto akcí a následně mohli navrhnout nové způsoby zabezpečení. Také by se měla zaměřit na své pojištění kybernetických rizik. Dnešní doba je považována za rychlou a neustále se měnící. To znamená, že i hackeři jsou každým dnem více vynalézaví. Bylo by vhodné uzavírat pouze roční smlouvu s pojišťovnou a po uplynutí doby zanalyzovat situaci v oblasti informačních technologií a případně novou smlouvu doplnit o nová rizika, která se objevila. Pokud by korporace zanedbala tato rizika a nebrala na ně velký zřetel, mohl by případný únik informací nenávratně poškodit dobré jméno organizace a zároveň by ÚJ byla udělena pokuta, která by mohla být až v takové výši, kdy by byla ohrožena samotná existence korporace.

4.6 Externí audit vybrané obchodní korporace

XY, s.r.o. spadá do kategorie velké účetní jednotky a zároveň měla v roce 2018 povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, protože byla organizace považována za ovládající osobu. Z těchto informací je patrné, že účetní závěrky korporace musí být ověřené auditorem. Individuální i konsolidovaná účetní závěrka je zpracována v souladu s IFRS. Externí audit finančních výkazů, příloh a výročních zpráv prováděla společnost KPMG Česká republika Audit, s.r.o.

Následující část práce je zaměřena pouze na externí audit individuální závěrky korporace. Audit je proveden v souladu se ZoA a standardy KAČR pro audit (ISA). Společnost, která provádí audit prohlašuje, že je nezávislá a že splňuje i další etické povinnosti vyplývající ze ZoA a etického kodexu. Dále externí auditor uvádí, že shromážděné informace poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření výroku. Níže bude v práci popsán postup auditu u nejvýznamnější záležitosti, která se vyskytuje v organizaci.

Statutární audit rozhodl ve všech analyzovaných obdobích, že hlavní záležitostí auditu bude ocenění investic do nemovitostí. Je tak rozhodnuto z důvodu, že podle odborného úsudku auditora je tato záležitost nejvýznamnější. Rozhodnutí je odůvodněno tím, že investice do nemovitostí tvoří nejvýznamnější část aktiv. Dále se považuje hodnota tohoto vybraného aktiva za subjektivní a vyžaduje se provádění úsudků a odhadů, což zvyšuje riziko chyb a případnou zaujatost vedení. V tabulce 4.11 lze vidět strukturu aktiv korporace za vybraná období.

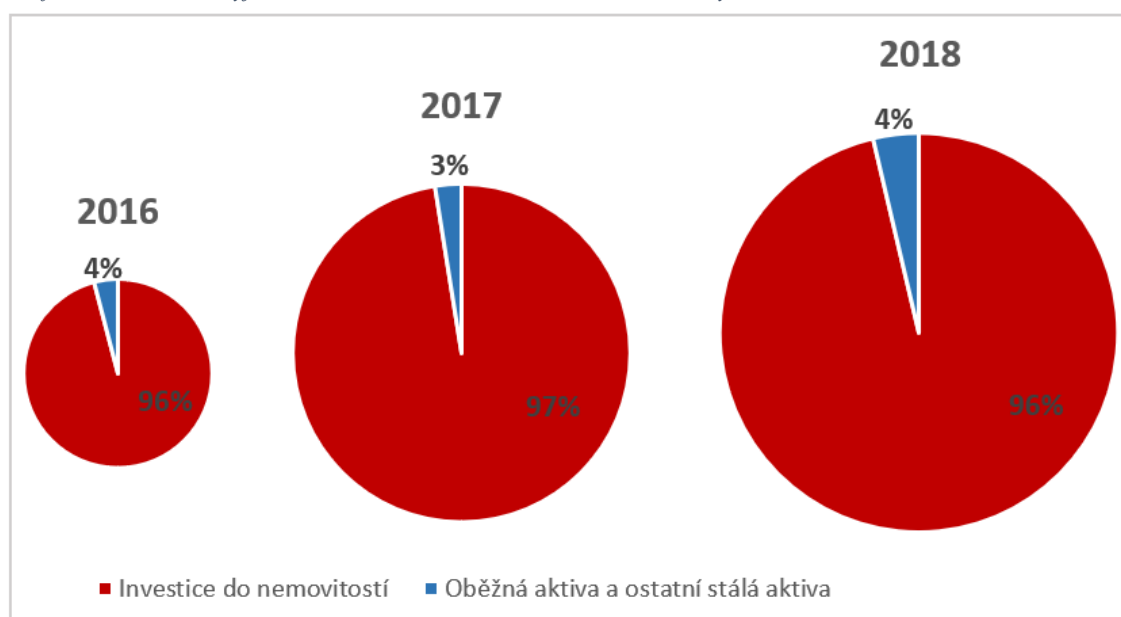
Tabulka 4.11 Struktura aktiv korporace za období 2016-2018 v mil. Kč

Aktiva	2016	2017	2018
Dlouhodobý hmotný majetek	9,6	7,4	14,7
Investice do nemovitostí	27 604	30 049	31 301
Dlouhodobý nehmotný majetek	18,3	12,6	15,7
Finanční investice v dceřiných společnostech	0	0	135,3
Derivátové finanční nástroje	28,6	0	0
Peněžní prostředky s omezenou disponibilitou	46,4	34,3	31
Stálá aktiva celkem	27 706,9	30 103,3	31 466,7
Oběžná aktiva celkem	1 072	725	1 036
Aktiva celkem	28 778,9	30 828,3	32 502,7

Zdroj: Výroční zprávy z let 2018, 2017 a 2016, vlastní zpracování

V grafu 4.8 lze vidět, že nejvýznamnější položkou v aktivech je investice do nemovitostí.

Graf 4.8 Procentuální vyjádření investic do nemovitostí ve vztahu k celkovým aktivům



Zdroj: Vlastní zpracování

Korporace drží portfolio investic do nemovitostí v České republice. Pod uvedenými investicemi si lze představit především bytové a nebytové jednotky a nezastavěné pozemky. XY, s.r.o. stanovuje reálnou hodnotu investičních nemovitostí z ocenění externího znalce. Znalec toto ocenění musí provádět v souladu s uznávanými standardy v odvětví.

V rámci vybrané oblasti musel auditor mimo jiné dodržet auditorský postup, který je zaznamenán v tabulce 4.12.

Tabulka 4.12 Auditorský postup pro ověření ocenění portfolio investic do nemovitostí

Ověřit	návrh a implementaci kontrolních mechanismů korporace ohledně stanovení reálné hodnoty investic do nemovitostí
Zkontrolovat	kvalifikaci externího znalce
Prověřit	posudky zpracované externím znalcem
Zjistit	vhodnost oceňovacích metod použitých externím znalcem
Projít	poskytnutý vybraný vzorek a zhodnotit informace o pronájmu nemovitostí včetně smluvního nájemného a obsazenosti oproti příslušným smlouvám a dokumentům
Porovnat	průměrné hodnoty na m ² v jednotlivých oblastech, kde se investiční nemovitosti nacházejí

Zdroj: Vlastní zpracování

Dále se auditor zabývá ve zprávách pro společníky vydanými dluhopisy a souvisejícími derivátovými finančními nástroji. Na tuto oblast se zaměřuje z důvodu, že je obtížné stanovit reálné hodnoty derivátů. Ostatní informace jsou v souladu se ZoA uvedeny ve výročních zprávách. Výroky auditora se na tyto informace nevztahují. Přesto je však součástí jeho povinností seznámit se s ostatními informacemi a posoudit, zda tyto informace nejsou ve významném nesouladu s účetní závěrkou. Na základě provedených postupů u ostatních informací auditor prohlašuje, že tyto informace jsou ve všech významných ohledech v souladu s účetními závěrkami vybraných období a jsou vypracovány v souladu s právními předpisy.

Výrok externího auditora zní, že: „*přiložená účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční situace korporace k 31. prosinci 2018 (2017, 2016) a finanční výkonnosti a peněžních toků za rok končící 31. prosincem 2018 (2017, 2016) v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém Evropskou unií.*“

Ze všech výše uvedených informací je patrné, že vybraná korporace doposud sestavila účetní závěrky a výroční zprávy takovým způsobem, aby podávaly věrný a poctivý obraz o finanční situaci korporace.

5 Závěr

Diplomová práce se zabývala analýzou a zhodnocením vnitřního kontrolního systému ve vybrané obchodní korporaci. Pro splnění cílů byla diplomová práce rozdělena na tři části. Druhá kapitola se věnovala charakteristice, historii, legislativě, přístupům a prvkům vnitřního kontrolního systému. Následně se kapitola zaměřila na úlohu účetnictví a vnitropodnikových směrnic ve vnitřní kontrole. Dále se práce věnovala GDPR a inventarizaci majetku a závazků. Na závěr kapitoly byla popsána účetní závěrka.

Následující kapitola se věnovala auditorskému hodnocení úrovně vnitřního kontrolního systému, ve kterém byly objasněny důsledky selhání vnitřní kontroly a nejčastější chyby zjištěné auditorem. Následně se oddíl věnoval příčinám a způsobům vzniku interního auditu. Také byla v kapitole definována kritéria pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem a následně i samotný externí audit. Závěr kapitoly byl zaměřen na postup auditora při zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy.

Poslední část práce byla věnována praktické části. Nejdříve byla charakterizována XY, s.r.o. Následně se aplikovaly na prostředí korporace analýzy PEST a SWOT. Zde bylo zjištěno, že v organizaci převažují silné stránky a příležitosti. Korporaci bylo doporučeno využít svých silných stránek, kterými by měla maximalizovat své příležitosti. Nalezl se potenciál firmy v působení na novém trhu. Korporace by se mohla zaměřit na nová krajská města, ve kterých je vysoká koncentrace zaměstnanců a studentů. Poté se v práci zjistilo, že organizace dodržuje účetní zásady a principy.

Další část práce se věnovala zhodnocení vnitřního kontrolního systému vybrané korporace. Bylo zjištěno, že organizace má správně nastavenou vnitřní kontrolu. Je to zapříčiněno tím, že korporace má dobře zvolenou organizaci účtárny, účetnictví zpracovává ve vhodně zvoleném softwaru, účetní knihy a doklady se vedou korektně, směrnice jsou propracované a samotný průběh vnitřních kontrol probíhá systematicky. Tyto všechny zmíněné okolnosti vytváří řádně fungující vnitřní kontrolní systém. Korporace by měla zvážit možnost znovuzavedení interního auditu. Organizace by se měla zaměřit na potencionální kybernetické hrozby.

Poslední část práce se zaměřila na externí audit, který má korporace povinný. Byl zde popsán postup při ověřování správnosti nejvýznamnější položky a následně se kapitola věnovala zhodnocení vypracovaných účetních závěrek a výročních zpráv

korporace. Zjistilo se, že dokumenty podávají věrný a poctivý obraz o finanční situaci korporace.

Seznam použité literatury

Odborná kniha

DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Nové Město: C. H. Beck, s.r.o., 2003. 201 s. ISBN 80-7179-410-4

DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit v praxi*. Praha: Computer Press, 2005. 236 s. ISBN 80-251-0836-8.

ELLIOTT, Barry and Jamie Elliott. *Financial Accountitng and Reporting*. 13th ed. Harlow: Pearson, 2013. 877 p. ISBN 978-0-273-77817-2

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9

CHMELÍK, Jan a Zdeněk TOMICA. *Korupce a úplatkářství*. Praha: Linde Praha, 2011. 25 s. ISBN 978-80-7201-853-6

JANEČKOVÁ, Eva. *GDPR řešení problémů v praxi obcí*. Praha: GRADA Publishing, 2019. 344 s. ISBN 978-80-247-2925-1

JANHUBA, Miloslav. *Základy teorie účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2005. 195 s. ISBN 80-245-0852-4.

KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck, 2009. 167 s. ISBN 978-80-7400-121-5

KOLEKTIV AUTORŮ. *Podnikové řízení*. Praha: Grada, 2013. 685 s. ISBN 978-80-247-4642-5

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2019*. 16. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 533 s. ISBN 978-80-7598-271-1.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitropodnikové směrnice pro podnikatele*. 14. vyd. Olomouc: Anag, s.r.o., 2018, 456 s. ISBN 978-80-7554-141-3

KRÁLÍČEK, Vladimír a Jan MOLÍN. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 232 s. ISBN 978-80-7478-557-3

KŘÍŽOVÁ, Zuzana. *Účetní systémy na PC*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2005. 102 s. ISBN 80-210-3904-3

LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2018. 128 s. ISBN 978-80-271-0797-1

MEJZLÍK, Ladislav. *Účetní informační systémy: Využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2006. 173 s. ISBN 80-245-1136-3.

NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky*. 13. vyd. Praha: GRADA Publishing a.s., 2019. 208 s. ISBN 978-80-271-2251-6

PHILLIPS, Ann W. *ISO 9001:2008 Internal Audits Made Easy. Tools, Techniques, and Step-By-Step Guidelines for Successful Internal Audits*. 3rd. ed. Quality Press, 2009. 178 p. ISBN 978-0-87389-751-8

POŠVÁŘ, Zdeněk a Jiří ERBES. *Management I*. Brno: ZLU v Brně, 2002. 156 s. ISBN 80-7157-633-6.

SCHIFFER, Vladimír. *Správné vedení účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2010. 280 s. ISBN 978-80-7357-575-5

SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: ASPI, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy. Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2016. 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4

VEBER, Jaromír. *Management: základy, prosperita, globalizace*. Praha: Management Press, 2000. 700 s. ISBN 80-7261-029-5.

Článek v odborném časopise nebo ve sborníku z konference

KRÁLÍČEK, Vladimír. AUDITOR. *Stručně o rámci vnitřních kontrol COSO*. 2017, roč. 24, č. 5. ISSN 1210-9096

Elektronické dokumenty a ostatní

ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS. ACCAGLOBAL. *Drivers of change and future skills*. [online] [30.06.2016]. Dostupné z: <https://www.accaglobal.com/content/dam/members-beta/images/campaigns/pa-tf/pi-professional-accountants-the-future.pdf>

BUREŠ, Michal. *HDP ČR rostl o 2,5 %: jak jsme na tom ve srovnání se sousedy?* [online] [14.11.2019]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/523878-rust-hdp-cesko/>

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS. COSO. *About Us*. [online] [22.11.2019]. Dostupné z: <http://www.coso.org/aboutus.htm>

ČASOPIS.FIT.CVUT.CZ. *Jak jsme uchovávali data v minulém století*. [online] [17.03.2017]. Dostupné z: <https://casopis.fit.cvut.cz/tema/1-2016-historie-it/jak-jsme-uchovavali-data-v-minulem-stoleti/>

ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ. INTERNIAUDIT. *Etický kodex*. [online] [17.06.2000]. Dostupné z <https://www.interniaudit.cz/ciia/clenstvi/eticky-kodex.php>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. CZSO. *Míra zaměstnanosti, nezaměstnanosti a ekonomické aktivity*. [online] [02.03.2020]. Dostupné: [https://www.czso.cz/csu/czso/ci/miry-zamestnanosti-nezamestnanosti-a-ekonomicke-aktivity-srpen-](https://www.czso.cz/csu/czso/ci/miry-zamestnanosti-nezamestnanosti-a-ekonomicke-aktivity-srpen-2019?p_p_id=3&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_3_struts_action=%2Fsearch%2Fsearch&_3_redirect=%2Fweb%2Fczso%2Fkatalog-produktu-vydavame&_3_keywords=m%C3%ADra+zam%C4%Bstnanosti&_3_groupId=0)

[2019?p_p_id=3&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_3_struts_action=%2Fsearch%2Fsearch&_3_redirect=%2Fweb%2Fczso%2Fkatalog-produktu-vydavame&_3_keywords=m%C3%ADra+zam%C4%Bstnanosti&_3_groupId=0](https://www.czso.cz/csu/czso/ci/miry-zamestnanosti-nezamestnanosti-a-ekonomicke-aktivity-srpen-2019?p_p_id=3&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_3_struts_action=%2Fsearch%2Fsearch&_3_redirect=%2Fweb%2Fczso%2Fkatalog-produktu-vydavame&_3_keywords=m%C3%ADra+zam%C4%Bstnanosti&_3_groupId=0)

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. CZSO. *Počet obyvatel v regionech soudržnosti, krajích a okresech České republiky*. [online] [05.02.2020]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/91917344/1300721901.pdf/31ed5e58-ade2-4884-89b8-2d3c362d5b66?version=1.0>

GRÁSGRUBER, Miloš. *Ekonomický software pro malé a střední firmy*. [online] [01.01.2020]. Dostupné z: <https://www.systemonline.cz/clanky/ekonomicky-software-pro-male-a-stredni-firmy.htm>

IT.POINT.CZ *SAP ČR, spol. s r.o.* [online] [08.01.2020]. Dostupné z: <http://www.itpoint.cz/sap/>

ITPOINT.CZ. *Recenze a hodnocení uživatelů ERP systému 2019*. [online] [08.01.2020]. Dostupné z: <http://www.itpoint.cz/asociace-lepsi-ict-reseni/clanky/?i=erp-recenze-hodnoceni-uzivatelu-13015>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. KACR. *Etický kodex komory auditorů České republiky*. [online] [15.07.2017]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/eticky-kodex-komory-auditoru-ceske-republiky>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. KACR. ISA 315. *Znalosti účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti*. [online] [30.01.2005]. Dostupné z:

https://www.kacr.cz/data/pdf/auditorske_standardy/ISA315.pdf

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. KACR. *Poslání a smysl auditu*. [online] [24.03.2020]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditu>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. KACR. *Předmluva k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby*. [online] [15.12.2009]. Dostupné z:

https://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/p%C5%99edmluva_CZ.pdf

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. KACR. *Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek*. [online] [24.03.2020]. Dostupné z:

https://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/P%C5%99%C3%ADru%C4%8Dka%20k%20uplat%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD%20ISA%20p%C5%99i%20audit%C5%99u%20SMI/Aktualizace_p%C5%99eklad%202011/ISA_Volume_1_CZ.pdf

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. KACR. *Příručka pro provedení auditu*. [online] [15.03.2020]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

MANAGEMENTMANIA.COM. *Kontrola (Control)*. [online] [05.09.2019]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/kontrola>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. MFCR. *Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu*. [online] [08.06.2006]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2006/metodicka-pomucka-pro-zjisteni-urovne-na-9401>

MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ, MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY. MSMT. *Odbor analyticko-statistický, výkonové ukazatele, vysoké školy*. [online] [02.02.2020]. Dostupné z: https://dsia.msmt.cz/vystupy/vu_vs_fl.html

NECYKLOPEDIE.ORG. *Děrná páska*. [online] [25.11.2019]. Dostupné z: https://necyklopedie.org/wiki/D%C4%9Brn%C3%A1_p%C3%A1ska

PRÁCE A MZDY PROFI. PAMPROFI. *Praktické informace – daňové tabulky*. [online] [15.03.2020]. Dostupné z:

<https://www.pamprofi.cz/?sekce=14&coolurl=1&uroven=8&dictionary=1&letter=F#1>

PRICEWATERHOUSECOOPERS. PWC. *Global Economic Crime and Fraud Survey 2018*. [online] [14.01.2020]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/en/hospodarska-kriminalita/assets/pdf/gecs-survey-report-pro-cr-2018.pdf>

RADA PRO VEŘEJNÝ DOHLED NAD AUDITEM. RVDA. *Informace o radě*. [online] [10.04.2020]. Dostupné z: <https://www.rvda.cz/informace-o-rade/organy-rady-a-organizacni-struktura-rady>

ŠMURDA, Miroslav. *Vnitřní kontrolní systém. Proč využít standardů pro jeho rozvoj?* [online] [30.11.2011]. Dostupné z: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2011/11/KPMG_1111_Horizonty_Financni-sektor.pdf

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS NORTH AMERICA. NA.THEIIA. *Standards & Guidance – International Professional Practices Framework (IPPF)*. [online] [20.03.2020]. Dostupné z: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>

KURZYCZ. *HDP 2020, vývoj hdp v ČR*. [online] [22.02.2020]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/makroekonomika/hdp/>

Zákony

Vyhláška č. 500 ze dne 5. prosince 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky. 2002, částka 174, s. 9690-9721*. Dostupné také z: aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=3993. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky. 1991, částka 107, s. 2802-2810*. Dostupné také z: aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=z&id=35178. ISSN 1211-1244

Zákon č. 125 ze dne 16. dubna 2008 o přeměnách obchodních společností a družstev. In: *Sbírka zákonů České republiky. 2008, částka 40, s. 1570-1648*. Dostupný také z: aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=z&id=23954. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 93 ze dne 14. dubna 2009 o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 30, s. 1166-1189. Dostupný také z: aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=5424. ISSN 1211-1244.

Interní materiál

Konsolidovaná účetní závěrka dceřiné společnosti za rok končící 31. prosincem 2018

Účetní závěrka a zpráva auditora za rok 2018

Výroční zpráva za rok končící 31. prosincem 2016

Výroční zpráva za rok končící 31. prosincem 2017

Výroční zpráva za rok končící 31. prosincem 2018

Zpráva o vztazích za účetní období od 1. ledna 2018 do 31. prosince 2018

Seznam zkratek

BOZP	Bezpečnost a ochrana zdraví při práci
COSO	Vnitřní kontrolní systém nebo „The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission“
ČIIA	Český institut interních auditorů
ECIIA	Evropské konfederace institutů interních auditorů
GDPR	Nařízení o ochraně osobních údajů (General Data Protection Regulation)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IIA	Institut interních auditorů
ISA	Mezinárodní auditorské standardy
ISO	International Organization for Standardization
KAČR	Komora auditorů České republiky
Rada	Rada pro veřejný dohled nad auditem
ÚJ	Účetní jednotka
VKS	Vnitřní kontrolní systém
ZoA	Zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech
ZÚ	Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. 4. 2020



Nikola Minaříková

Seznam příloh

Příloha č. 1	Účtový rozvrh
Příloha č. 2	Vzor harmonogramu inventarizace
Příloha č. 3	Dotazník sloužící k rozhodnutí o přijetí zakázky
Příloha č. 4	Formulář zaměřený na vyhodnocení rizik u opakující se zakázky
Příloha č. 5	Dokument sloužící k porozumění vnitřního kontrolního systému organizace
Příloha č. 6	Vzor konfirmačního dopisu
Příloha č. 7	Vzor zprávy auditora